

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

LUCAS GENEROSO VELHO

**FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA: UM ESTUDO DE CASO EM UMA
EMPRESA COMERCIAL DE FERRAGENS LOCALIZADA NO MUNICÍPIO DE
CRICIÚMA/SC**

CRICIÚMA

2017

LUCAS GENEROSO VELHO

**FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA: UM ESTUDO DE CASO EM UMA
EMPRESA COMERCIAL DE FERRAGENS LOCALIZADA NO MUNICÍPIO DE
CRICIÚMA/SC**

Monografia, apresentada como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador: Prof. Fabrício Machado Miguel

CRICIÚMA

2017

LUCAS GENEROSO VELHO

**FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA: UM ESTUDO DE CASO EM UMA
EMPRESA COMERCIAL DE FERRAGENS LOCALIZADA NO MUNICÍPIO DE
CRICIÚMA/SC**

Monografia apresentada para a obtenção do
Grau de Bacharel em Ciências Contábeis da
Universidade do Extremo Sul Catarinense,
UNESC.

Criciúma, 05 de julho de 2017

BANCA EXAMINADORA

Prof. Fabrício Machado Miguel - Orientador
Universidade do Extremo Sul Catarinense - (UNESC)

Prof. Esp. Luiz Henrique Daufembach – Examinador
Universidade do Extremo Sul Catarinense - (UNESC)

Prof. Mestre Kátia Sorato – Examinador
Universidade do Extremo Sul Catarinense - (UNESC)

Dedico este Trabalho de Conclusão de Curso aos meus familiares e amigos, em especial aos meus pais, Orion e Jurema, e a minha namorada, Mariana, pelo apoio e incentivo dado nos momentos difíceis. E a todos que contribuíram em minha trajetória acadêmica.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, pelo dom da vida, pela saúde e sabedoria, e por me guiar nesta grande caminhada. Sem ele nada é possível.

Agradeço aos meus pais, Orion Paulo Velho e Jurema Generoso Velho, por terem proporcionados a educação e ensinamentos necessários para minha vida e por me apoiarem em todos os momentos em que precisei, e por todos os sonhos que conquistei.

A minha namorada, Mariana, por todo apoio, paciência e compreensão, que sempre esteve ao meu lado nesta trajetória.

Aos meus familiares e amigos, que me deram forças para continuar e lutar a alcançar mais este sonho, que é a graduação deste curso.

Aos novos amigos os quais tive o privilégio de conhecer e compartilhar bons momentos ao longo deste percurso. Ao meu amigo e orientador Fabrício Machado Miguel, que foi fundamental para realização deste trabalho, os meus sinceros agradecimentos.

A todos os professores que passaram por este curso, que, de uma maneira ou outra, repassaram seus ensinamentos e suas experiências.

Enfim, a todos que, de alguma forma, contribuíram para a concretização deste trabalho, que estarão todos em meus pensamentos, muito obrigado!

“A persistência é o menor caminho do êxito”

(Charles Chaplin)

RESUMO

VELHO, Lucas Generoso. **Formação de preço de venda:** um estudo de caso em uma empresa comercial de ferragens localizada no município de Criciúma/SC. 2017. 64 p. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

No atual cenário econômico, é de extrema importância que as empresas busquem ferramentas que tragam melhorias e aperfeiçoamentos para sua gestão, tendo em vista que buscam obter lucro e manter-se em nível com a concorrência. Neste cenário, um dos principais desafios enfrentados pelos gestores é a formação do preço de venda. Diante disso, o presente trabalho realizou um estudo de caso em uma empresa comercial de ferragens no município de Criciúma-SC, buscando identificar os custos e despesas envolvidas na empresa, aplicar o método de custeio variável, apresentar o ponto de equilíbrio e por fim realizar a formação do preço de venda utilizando o método *Mark-up*. Para realizar este trabalho de caráter qualitativo e descritivo, foi realizada uma pesquisa bibliográfica, e para a realização do estudo de caso foram coletados dados com o gestor da empresa em estudo. Após a coleta de dados, foi possível apresentar o histórico da empresa, abordar seus clientes e fornecedores, seu *mix* de produtos, além de demonstrar um fluxograma operacional. Realizada a identificação e classificação dos custos envolvidos na empresa em estudo, foi possível apresentar um demonstrativo de resultado com o uso do método de custeio variável. Após análise, pôde-se identificar que método de custeio variável é uma ferramenta fundamental para a formação do preço de que a empresa em estudo está utilizando de maneira correta a formação do preço de venda, pois os resultados obtidos no cálculo realizado estão muito próximos aos que a entidade em questão utiliza para venda. Contudo, a influência da concorrência no mercado varejista é o que pode alterar os preços de venda.

Palavras-chave: Custeio Variável, *Mark-up*, Preço de venda.

LISTA DE ABREVIATURA E SIGLAS

ABC	<i>Activity-Based Costing</i> (Custeio Baseado em Atividades)
CF	Custos fixos
CIF	Custo Indireto de Fabricação
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CVL	Custo, Volume, Lucro
DRE	Demonstração de Resultado do Exercício
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPi	Imposto sobre Produtos Industrializados
MC	Margem de Contribuição
PEC	Ponto de Equilíbrio Contábil
PEE	Ponto de Equilíbrio Econômico
PEF	Ponto de Equilíbrio Financeiro
SPC	Serviço de Proteção ao Crédito

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1 – Fórmula antiga para cálculo dos custos	16
Quadro 2 – Características das terminologias.....	18
Quadro 3 – Classificação dos custos	24
Figura 1 - Custos fixos: representação esquemática	27
Figura 2 - Custos variáveis: representação esquemática.....	28
Quadro 4 – Vantagens e Desvantagens do Custeio por Absorção	31
Quadro 5 – Exemplo de DRE para método de custeio variável	34
Figura 3 – Matriz CVL	36
Figura 4 – Fórmulas de cálculo da margem de contribuição.....	37
Figura 5 – Representação gráfica do ponto de equilíbrio.....	38
Figura 6 – Fórmula para cálculo do PEC	39
Figura 7 – Fórmula para o cálculo do PEF.....	40
Figura 8 – Fórmula para o cálculo do PEE.....	41
Figura 9 – Fórmula de cálculo da margem de segurança	42
Quadro 6 – Fórmula de cálculo do <i>Mark-up</i>	45
Figura 10 – Estrutura Organizacional.....	49
Figura 11 – Fluxograma Operacional	51
Quadro 7 – Análise dos custos.....	53
Quadro 8 – Gastos Variáveis	54
Quadro 9 – Margem de contribuição	54
Quadro 10 – Gastos fixos.....	55
Quadro 11 – Demonstrativo dos Resultados.....	56
Quadro 12 – Ponto de equilíbrio.....	57
Quadro 13 – Formação do preço de venda.....	58
Quadro 14 – Demonstração cálculo <i>Mark-up</i>	59

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 TEMA, PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA	12
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA	13
1.3 JUSTIFICATIVA	13
1.4 ESTRUTURA DO ESTUDO	14
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	15
2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS: DEFINIÇÃO, ORIGENS E OBJETIVOS	15
2.2 TERMINOLOGIA EMPREGADA NA CONTABILIDADE DE CUSTOS	17
2.2.1 Gastos	18
2.2.2 Desembolso	19
2.2.3 Investimento	19
2.2.4 Despesas.....	20
2.2.5 Perdas	21
2.2.6 Desperdícios.....	21
2.3 CUSTOS	22
2.4 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS	23
2.5 CUSTOS QUANTO À IDENTIFICAÇÃO	24
2.5.1 Custos diretos	24
2.5.2 Custos indiretos	25
2.6 CUSTOS QUANTO AO VOLUME PRODUZIDO	26
2.6.1 Custos fixos.....	26
2.6.2 Custos variáveis.....	27
2.7 MÉTODOS DE CUSTEIO	29
2.7.1 Método de custeio por absorção	30
2.7.2 Custeio Baseado em Atividades (ABC)	31
2.7.3 Custeio direto ou variável.....	32
2.8 MATRIZ CVL – CUSTO/VOLUME/LUCRO	35
2.8.1 Margem de contribuição	36
2.8.2 Ponto de equilíbrio	37
2.8.2.1 Ponto de equilíbrio contábil (PEC).....	39
2.8.2.2 Ponto de equilíbrio financeiro (PEF).....	39

2.8.2.3 Ponto de Equilíbrio Econômico (PEE)	40
2.8.3 Margem de segurança	41
2.9 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDAS	42
2.10 MARK-UP	43
3 METODOLOGIA	46
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO	46
3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS	46
4 ESTUDO DE CASO	48
4.1 HISTÓRICO	48
4.2 ESTRUTURA ORGANIZACIONAL	49
4.3 PRODUTOS COMERCIALIZADOS	50
4.4 FORNECEDORES E CLIENTES	50
4.5 FLUXOGRAMA OPERACIONAL DA EMPRESA	51
4.6 ANÁLISE DOS CUSTOS	52
4.6.1 Gastos variáveis	53
4.6.2 Margem de contribuição	54
4.6.3 Gastos fixos	55
4.6.4 Demonstrativo de resultados	56
4.6.5 Ponto de equilíbrio	57
4.6.6 Formação do preço de venda	58
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	60

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo, o estudo apresenta os itens introdutórios, verificando-se a contextualização do tema, problema e questão da pesquisa, além dos objetivos em nível geral e específico, a justificativa para a realização do estudo, finalizando-se com a forma de estruturação da pesquisa.

1.1 TEMA, PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA

Atualmente, a competitividade entre as empresas comerciais vem ocasionando grande preocupação por partes dos gestores e empresários, tendo em vista que buscam obter lucro e manter-se em nível com a concorrência. A oferta de produtos e serviços semelhantes aumenta ainda mais essa competitividade, fazendo com que as empresas busquem melhorias e novas competências, a fim de suprir a demanda e gerar resultados para o negócio.

Para manter-se competitivo e com o aumento da concorrência no mercado comercial varejista, os gestores recorrem entre outras ações à contabilidade de custos, e necessitam desenvolver estratégias que fomentem a sua atividade com eficiência.

Na verdade, todo tipo de organização, sendo de pequena ou de grande porte, independente do ramo, necessita de instrumentos que auxiliam em seu controle. Sendo assim, os administradores buscam cada vez mais informações que sejam úteis para atender às necessidades gerenciais.

De tal modo, o correto dimensionamento do preço de venda torna-se essencial para o funcionamento e crescimento da empresa, pois tem grande relevância nos resultados finais da organização.

O custo relacionado em uma empresa comercial, neste caso no setor de ferragens, é o principal meio de relevância para a formação do preço de venda, pois uma margem de lucro calculada erroneamente trará graves consequências e comprometimento de sua continuidade.

A partir deste contexto, formulou-se o seguinte questionamento que norteia a pesquisa: Como se dá a formação de preço de venda em uma empresa comercial de ferragens localizada no Município de Criciúma, Santa Catarina?

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

O objetivo geral desta pesquisa consiste em averiguar a forma como é realizada a formação de preço de venda em uma empresa comercial de ferragens em Criciúma Santa Catarina.

Para tanto se tem os seguintes objetivos específicos:

- Identificar os custos e despesas da empresa analisada;
- Calcular o custo utilizando o método de custeio direto ou variável; e
- Calcular o ponto de equilíbrio e calcular o preço de venda utilizando o *Mark-up*.

1.3 JUSTIFICATIVA

Considera-se o tema aqui exposto como sendo de suma importância por se tratar de fatores que podem determinar a longevidade das empresas no mercado. A formação do preço de venda apresenta grande influência nos resultados das instituições, podendo causar danos irreversíveis à entidade.

No entanto, sabe-se que as empresas enfrentam dificuldades para apurar os custos relacionados à formação do preço de venda, e muitas não identificam quais os devidos métodos de custeio que se deve empregar para se chegar a um valor ideal. Porém, com a grande concorrência de mercado no qual as instituições estão inseridas, as mesmas acabam reduzindo sua margem de lucro para que possam continuar operante e competitiva.

Mesmo sabendo que uma empresa comercial revende os produtos e utiliza o preço de compra com base para a formação do preço de venda, é necessário que seja incluído valores extras, como gastos fixos e despesas.

Sendo assim, com um método de custeio ideal, as organizações poderão identificar qual área poderá sofrer alterações sem que ocorra a necessidade de diminuir sua margem de lucro.

Portanto, acredita-se que esta pesquisa será de relevância, tornando se possível que a empresa em estudo possa auferir melhores resultados, diminuir suas deficiências. Caso as organizações venham desenvolver os processos elencados nesta pesquisa adequadamente, terão a oportunidade de manter se cada vez mais

sólida, e assim expandirem no mercado. Com isso, além de gerar benefícios para estas organizações, estará gerando também benefícios a sociedade, com novos empregos, dando assim melhores qualidades de vida a estes empregados, e oferecendo produtos de qualidade com preços acessíveis.

1.4 ESTRUTURA DO ESTUDO

O presente trabalho está estruturado nos seguintes segmentos: introdução, fundamentação teórica, metodologia, estudo de caso e considerações finais.

A fundamentação teórica foi desenvolvida sobre a contabilidade de custos, definições e conceitos de custo, métodos de custeio. Terá a finalidade de informar, como se dá a formação dos custos na instituição em estudo, e se o método utilizado é o ideal para a mesma. Em seguida, será apresentada qual a estratégia e técnicas utilizadas pela empresa em análise, imediatamente após, são expostos os resultados feitos pelas análises.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo, apresenta-se o referencial teórico desta pesquisa, mais especificamente sobre a contabilidade de custos e gestão de custos.

2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS: DEFINIÇÃO, ORIGENS E OBJETIVOS

No momento que as empresas começam a evoluir, fica cada vez mais notório que a contabilidade de custos é imprescindível para a sua existência, pois este ramo contábil fornece um melhor controle e planejamento para determinadas atividades.

Neste sentido, Leone (2014, p. 24) diz que a contabilidade de custos,

[...] refere-se às atividades de coleta e fornecimento de informações para as necessidades de tomada de decisão de todos os tipos, desde as relacionadas com operações repetitivas até as de natureza estratégica, não repetitivas, e ainda, ajuda na formulação das principais políticas das organizações.

Em relação ao surgimento deste ramo contábil, sabe-se que o escambo, no início das civilizações, refere-se à primeira maneira que foi usada para que os homens pudessem obter o que precisam, por meio da troca dos excedentes que produzia, com origem na agricultura ou em trabalhos manuais. Com o passar dos tempos, com base neste processo, foram surgindo as empresas (BORNIA, 2010).

Com o aumento das produções e frente às novas necessidades de consumo e inovações, foram se aprimorando as técnicas de manufatura, culminando com a Revolução Industrial, que inseriu a mecanização dos processos de trabalho (BORNIA, 2010).

Porém, antes mesmo da Revolução Industrial, registros dão conta de que já havia a preocupação de se gerir os custos e despesas das entidades. Num primeiro momento, esta preocupação restringia-se apenas às organizações comerciais (PADOVEZE, 2009).

Neste embrião da contabilidade de custos, apurava-se somente o resultado relativo de cada período. Para se elaborar o balanço ao final, a técnica era restrita à apuração de estoques dos recursos físicos, quando então se realizava o montante dos valores financeiros de maneira muito básica: apuração do montante desembolsado em cada elemento do estoque, atribuindo valor financeiro aos

produtos ou mercadoria (MARTINS, 2010).

O Quadro 1 apresenta a disposição ou fórmula para cálculo dos custos então utilizada:

Quadro 1 – Fórmula antiga para cálculo dos custos

Estoques Iniciais
(+) Compras
(-) Estoques Finais
(=) Custo das Mercadorias Vendidas

Fonte: Martins (2010, p. 51)

Com isso, era feita a confrontação do valor montante dessa fórmula em relação ao resultado das receitas líquidas. O valor era o lucro bruto, após eram deduzidas as despesas, obtendo o resultado da entidade comercial no período (MARTINS, 2010).

Com o surgimento e posterior aumento das empresas de manufatura (produção industrial), aumentou-se os níveis de competição, quando então a contabilidade de custos necessitou adaptar-se frente a um novo contexto de ordem econômica, focalizando-se mais na administração ou gestão, que forneceu técnicas e maneiras para que auxílio no controle e tomada de decisões (PADOVEZE, 2009).

Sobre o surgimento da contabilidade de custos Martins (2003, p. 23), descreve que,

a contabilidade de custos nasceu da necessidade de avaliar estoques na indústria, tarefa essa que era fácil na empresa típica da era do mercantilismo. Seus princípios derivam dessa finalidade primeira e, por isso, nem sempre conseguem atender completamente a suas outras duas recentes e provavelmente mais importantes tarefas: controle e decisão.

Com o passar dos tempos, a contabilidade de custos passou a integrar e ser uma das mais relevantes disciplinas ou área da contabilidade, com origens na contabilidade financeira, que ampliou sua atuação. Isso porque, em grande parte de todo o século XX, a contabilidade de custos apenas se preocupava em atender os clientes e usuários externos, mas passou a ser considerada como um fator de extrema importância para assessorar os gestores e colaboradores internos, com ferramentas e estratégias para a tomada de decisão gerencial (SANTOS; SCHMIDT; PINHEIRO, 2016).

Nos tempos atuais, sabe-se que é por meio do conhecimento das

técnicas fornecida pela teoria da contabilidade de custos que a entidade poderá coletar informações e dados, e organizá-los para que, em seguida, possa interpretá-los e analisá-los. Esse processo proverá os gestores de informações confiáveis, dando subsídios para o controle e tomada de decisões (IUDÍCIBUS, 2013).

Na verdade, essas duas funções controle e tomada de decisões, são as mais relevantes da contabilidade de custos, ou seja, o auxílio ao controle e a ajuda às tomadas de decisões (MARTINS 2010).

Sua missão referente a controle é oferecer dados ao estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão. No que se diz respeito às tomadas de decisões, consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes às consequências de curto e longo prazo, administração de preços de venda, opção de compra ou produção, entre outros (MARTINS 2010).

Assim, entre as ações consideradas como mais estratégicas na gestão das entidades por parte de seus administradores, tornou-se imperativo que seja aplicado as ferramentas e recursos da contabilidade de custos. Novos relatórios e métodos são disponibilizados por esta área para que se possam identificar os resultados obtidos (IUDÍCIBUS, 2013).

Neste sentido, convém salientar que a gestão estratégica de custos é entendida como sendo a utilização de dados e informações relativas a custos, buscando-se desenvolver e identificar atividades, metas, ações e estratégias superiores para fazer com que a entidade possa produzir ou comercializar seus produtos ou serviços de forma eficaz, garantindo-lhe uma vantagem que seja durável, competitiva e sustentável (SANTOS; SCHMIDT; PINHEIRO, 2016).

Com base no exposto, pode-se considerar que o conhecimento e as informações da contabilidade de custos, além de sua correta gestão, atualmente é uma necessidade absoluta das entidades. Devido a isso, torna-se relevante os termos ou nomenclatura mais usuais utilizados na gestão dos custos.

2.2 TERMINOLOGIA EMPREGADA NA CONTABILIDADE DE CUSTOS

Na contabilidade de custos, bem como na gestão dos custos, são adotadas alguns termos relativos a esta disciplina. Conforme Wernke (2005), algumas destas nomenclaturas às vezes são consideradas como sinônimos, sendo também usualmente confundidas entre si.

Devido a isso, na contabilidade de custos, faz-se necessário fazer uma diferenciação destes termos para evitar equívocos durante interpretações, podendo resultar em cálculos incorretos. Assim, para facilitar o entendimento sobre quais as terminologias adotadas e suas características, segue no quadro, características destas terminologias:

Quadro 2 – Características das terminologias

Categoria	Característica
Gastos	Pode abranger os demais conceitos
Desembolso	Pagamento resultante da aquisição de um bem ou serviço
Investimento	Gasto ativado com expectativa de benefício futuro
Despesa	Gasto administrativo para obter receita, direta ou indiretamente
Perda	Gasto involuntário indesejado
Desperdícios	Gastos que não receberão uso proveitoso
Custo	Gasto no processo de fabricação

Fonte: Wernke (2005, p. 5)

Portanto, serão apresentadas na sequência as definições a respeito de gastos, desembolso, investimento, custo, despesa e perda.

2.2.1 Gastos

O termo gasto pode ser aplicado no momento de aquisição de um bem ou serviços que trará desembolso para a entidade. Conforme Martins (2010), o gasto ocorre no momento da compra de um produto ou de qualquer serviço, que gera sacrifício financeiro para a instituição, sacrifício esse representado por entrega de ativos (normalmente dinheiro).

Segundo Schier (2004), os gastos ocorrem a todo o momento e em qualquer setor da instituição. Pelo conceito ter aplicação ampla ele se aplica a todos os serviços e bens adquiridos.

Bruni (2014) afirmam que os gastos podem ser temporariamente classificados como investimentos e conforme forem consumidos serão classificados como custos ou despesas, o que depende da sua participação na fabricação do produto ou operação do serviço.

Nota-se que o conceito de gasto é muito amplo, pois é aplicado a qualquer aquisição de bens ou serviços e implica a desembolso, porém são termos que se diferem.

2.2.2 Desembolso

Desembolso é o termo utilizado para o pagamento de uma aquisição, sendo ela um bem ou um serviço, podendo ocorrer antes, durante ou após a utilidade comprada, portanto, defasada ou não, do momento do gasto (MARTINS, 2010).

Para Bruni (2014, p. 26), o desembolso “consiste no pagamento do bem ou serviço, independente de quando o produto ou serviço foi ou será consumido”. Logo, o desembolso consiste no pagamento referente à compra de um bem ou serviço, que pode ocorrer no momento da compra ou logo em seguida.

O desembolso representa saídas de dinheiro, que ocorrem por consequência do pagamento de uma aquisição feita à vista ou de uma obrigação assumida anteriormente, como por exemplo, a compra de mercadorias para estoque à vista ou pagamento de salário (SCHIER, 2004).

Sobre a diferença entre gastos e desembolso, Bornia (2010, p. 39) expõe que,

gasto é o valor dos insumos adquiridos pela empresa, independentemente de terem sido utilizados ou não. Não é sinônimo de desembolso, que é o ato do pagamento e que pode ocorrer em momento diferente do gasto. Por exemplo, se for efetuada uma compra de material com 60 dias de prazo para o pagamento, o gasto ocorre imediatamente, mas o desembolso só ocorrerá dois meses depois.

A partir deste contexto, verifica-se que os desembolsos são representados pela saída de recursos do caixa da empresa, que, por sua vez, incidem no pagamento a um terceiro em troca de bens e serviços.

2.2.3 Investimento

Caracterizam-se como investimentos os bens e direitos que a organização tem em seu ativo, com objetivo de serem utilizados futuramente e gerar benefícios para a instituição (MEGLIORINI, 2015).

Para Dubois, Kulpa e Souza (2006, p. 15), investimento “é todo gasto ocorrido na aquisição de bens que serão estocados pela empresa até o momento da sua utilização, isto é, do seu consumo.”

Desse modo, os investimentos não necessitam serem utilizados pela

entidade no momento de sua aquisição, visto que podem ter como objetivo a obtenção de futuros benefícios. A título de exemplo, pode-se citar investimento como a compra de terrenos, veículos, máquinas, entre outros (SÁ, 2007).

Desta forma, os investimentos são os gastos ocorridos na aquisição de bens que originarão benefícios em períodos futuros para a empresa ou instituição.

2.2.4 Despesas

Despesa é um valor gasto em bens e/ou serviços consumidos num determinado período e que não se relacionam diretamente com a produção, sendo assim não possuindo natureza industrial (PADOVEZE, 2009).

Conforme define Wernke (2005, p. 4):

O conceito de despesas abrange o valor despendido voluntariamente com bens ou serviços utilizados para obter receitas, seja de forma direta ou indireta. Este conceito é empregado para identificar, no caso de uma fábrica, os gastos não relacionados com a produção, mas que são necessários ao funcionamento da organização, ou seja, os gastos ligados às atividades gerenciais da empresa (como despesas de vendas, despesas administrativas e despesas financeiras).

Dubois, Kulpa e Souza (2006 p. 16) definem como despesa “um gasto em que a empresa incorre para manter sua estrutura organizacional, e também, visando à obtenção de receitas.”

Em outra definição, tem-se que despesa é o “sacrifício que a entidade arca para obtenção de um produto ou serviço, representado por entrega ou promessa de entrega de ativos” (CREPALDI, 2011, p. 56).

Perez Júnior e Oliveira (2014, p. 33), consideram que as despesas podem entendidas como “[...] gastos ocorridos nas áreas administrativas, financeiras e comerciais, ou seja, fora da fábrica, com o objetivo de gerar receitas e manter a atividade geradora de receitas”.

Neste sentido, as despesas podem ser classificadas em: despesas comerciais, como comissões de vendedores, salários de vendedores, viagens, estadas, propaganda e *marketing*, material de expediente, entre outros; despesas administrativas, tais como aluguel, salários administrativos, telefone, *internet*, água entre outros; e, também, podem ser classificadas como despesas financeiras, como juros de desconto, taxas de cobrança, IOF, taxas e serviços, entre outras (PEREZ JÚNIOR; OLIVEIRA, 2014).

Portanto, as despesas são gastos realizados durante um determinado período, para a obtenção de receitas.

Assim, são classificados como despesa, os bens e serviços ocorridos na gestão da empresa, e tem por característica os gastos incorridos na manutenção da estrutura organizacional (CORBARI; MACEDO, 2012). De tal modo, as despesas estão representadas pelo consumo de bens ou serviços, no qual contribuirão para geração da receita.

2.2.5 Perdas

Por perdas, entende-se os gastos que são decorrentes de determinados eventos, tais como tempo de paradas na produção devido à falta de insumos ou matérias-primas, materiais fora do prazo de validade, vazamento de insumos, sinistros, greves, problemas com equipamentos, inundações, em ter outros (BRUNI; FAMÁ, 2004).

2.2.6 Desperdícios

Conforme Perez Junior e Oliveira (2014, p. 19), desperdícios podem ser entendidos como,

[...] gastos incorridos nos processos produtivos ou de geração de receitas e que possam ser eliminados sem prejuízo da qualidade ou quantidade dos bens, serviços ou receitas geradas [...] O desperdício está sendo classificado como custo ou despesa e sua identificação e eliminação é fator determinante do sucesso ou fracasso de um negócio.

Os desperdícios geram gastos que são desnecessários nos resultados da instituição (BRUNI, 2014).

Devido a isso, Perez Júnior e Oliveira (2014, p. 21) apontam a importância da gestão dos desperdícios nas entidades onde “na economia globalizada, manter desperdícios é sinônimo de prejuízo, pois não poderão ser repassados para os preços.”

Conforme se verifica, a nomenclatura relativa à contabilidade de custos e sua gestão apresenta vários termos, podendo-se evidenciar que o gasto ou dispêndio diz respeito ao valor que é incorrido no momento da aquisição de um bem ou serviço, este que é realizado podendo se tornar um desperdício, uma despesa, uma perda, um investimento ou até um custo. Também se evidenciar que as

despesas encontram-se relacionadas às atividades administrativas ou gastos de forma geral, independente do processo produtivo. A perda, por sua vez, refere-se a gastos não planejados ou inesperados, diferente dos desperdícios, que são gastos que não receberam um uso proveitoso. Os investimentos, finalmente, são aqueles gastos que somente fornecerão benefícios no futuro (WERNKE, 2011).

Porém, o elemento mais estudado nesta disciplina é referente aos custos, sobre o qual se discorre com maior ênfase a seguir, por ser objeto central deste estudo.

2.3 CUSTOS

A operação em qualquer ramo de negócio gera custos. Tais custos podem ser definidos como todo valor monetário que é verificado pelo consumo de recursos na organização. De forma genérica, o custo pode ser evidenciado por meio da soma-valor que o recurso consumiu (SOUZA; DIHEL, 2009).

Pode-se definir custos como sendo os gastos relativos aos produtos, ativados posteriormente, quando os bens, ou seja, os objetos desses gastos, já tenham sido gerados (BRUNI, 2014).

Para Dubois, Kulpa e Souza (2006, p.16), entende-se custos como,

[...] todo gasto que representa a aquisição de um bem ou mais bens ou serviços usados na produção de outros bens e/ou serviços. Observe-se que o custo somente ocorre na atividade produtiva, constituindo-se, desta forma, em elemento inerente ao processo produtivo da empresa.

O custo é a despesa relativa a um bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços. O custo é também um gasto, porém é reconhecido como custo, no momento da utilização dos bens e serviços, para fabricação de um produto ou execução de um serviço (MARTINS, 2010).

Frente a essas definições, considera-se que os custos dizem respeito a todo e qualquer gasto incorrido na empresa como forma de obtenção de um produto ou serviço. Tais gastos têm início desde a fase de fabricação, estendendo-se pela distribuição aos clientes. Nos mesmos, está incluída qualquer tipo de despesa, seja operacional, administrativa, de vendas ou logística, devendo ser alocadas como tal (BORNIA, 2010).

Muitas vezes, os custos costumam ser tomados como sinônimo de despesas. Contudo, convém esclarecer que as despesas dizem respeito aos gastos

que não são incorridos durante o processo produtivo. Assim, os custos são relacionados de forma direta ao processo produtivo bens, produtos e prestação de serviços (PEREZ JÚNIOR; OLIVEIRA, 2014).

As entidades precisam gerir seus custos basicamente para realizarem três funções que são consideradas como principais, a saber: a) mensurar os custos que são incorridos nos produtos ou serviços que são fabricados/comercializadas (o que leva à geração de informações financeiras e relatórios) e avaliar os produtos em estoque; b) prever ou estimar os gastos no processo produtivo que são relativas a serviços e bens; e c) gerar informações de nível econômica relacionadas à eficiência dos processos que são utilizados, de ordem gerencial ou operacional (MEGLIORINI, 2015).

Frente ao exposto, pode-se afirmar que conhecer os custos é imprescindível em todas as organizações. Isso porque, conforme Martins (2010), pode-se saber se determinado preço de um produto é rentável, ou, de forma contrária, pode-se reduzir seus custos.

Quanto a sua classificação, os custos podem ser empregados de diversas maneiras dependendo da sua finalidade.

2.4 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS

Diversos são os tipos de custos que podem ser encontrados nas empresas, ao se considerar as inúmeras necessidades e atividades administrativas. Devido a isso, para que se possa classificar os mesmos, torna-se necessário que se estabeleçam diferentes maneiras em relação aos sistemas de custeio, que consideram critérios diferentes para a sua avaliação, além das formas de cálculo e alocação (IUDÍCIBUS, 2013).

Na verdade, os custos são classificados de diversas maneiras para atender diversas finalidades. Contudo, de forma independente da constituição empresarial, os custos podem ser classificados de formas diferenciadas. As duas classificações básicas compreendem aquelas que determinam o custo de cada produto fabricado, que são classificados em custos diretos e indiretos, e para classificar em diferentes níveis de produção são identificados em custos fixos e variável (MEGLIORINI, 2007).

Bruni (2014), os custos que estão ligados com as mercadorias podem ser

empregados em diferentes classificações na contabilidade de custos, como, por exemplo, os custos diretos e indiretos, fixos e variáveis.

Para facilitar o processo de entendimento sobre a classificação de custos, segue demonstração no quadro 3:

Quadro 3 – Classificação dos custos

Classificação	Categorias	
Quanto à identificação	Diretos	Indiretos
Quanto ao volume produzido	Fixos	Variáveis

Fonte: Adaptado por Megliorini (2007)

A seguir, apresenta-se a classificação dos custos quanto à identificação e quanto ao volume de produção:

2.5 CUSTOS QUANTO À IDENTIFICAÇÃO

No que se refere à identificação, os custos podem ser diretos ou indiretos. Sá (2007), a importância da classificação quanto à identificação, ou seja, em diretos ou indiretos, ocorre pelo fato dessas informações serem necessárias para que se determine o total alocado no processo de produção de maneira mais realística.

Ainda conforme Sá, (2007), conhecer os custos diretos e indiretos serve também de base para controlar os custos relativos aos seus centros geradores. Isso permite identificar estes custos conforme os segmentos ou setores que o acumularam ou deram origem.

A definição e exemplos de custos diretos e indiretos são apresentados a seguir:

2.5.1 Custos diretos

Custos diretos são todas as unidades de custos ligadas diretamente ao produto ou serviço, que podem ser mensuráveis. São os custos que possuem uma relação direta com os setores da empresa, bem como com os processos ou produtos. Apresentam a facilidade de serem apropriados de forma mais objetiva, observando-se o volume do que foi consumido (CREPALDI, 2011).

Conforme Wernke (2005, p. 7), custos diretos: “[...] são aqueles custos que podem ser identificados com facilidade como apropriáveis a este ou àquele item produzido.”

Portanto, os custos diretos são identificados diretamente e são visíveis no produto, não necessitando de critérios para rateio. Como exemplo destes custos, tem-se: matérias-primas, mão-de-obra direta, serviços e insumos aplicados diretamente na produção, entre outros (MEGLIORINI, 2015).

2.5.2 Custos indiretos

São gastos observados durante o processo de produção, que serão informados em forma de rateios, por meio de cotas de aplicação sobre cada unidade de produto produzido. Normalmente, apresentam uma grande dificuldade para serem atribuídos aos produtos ou atividades produtivas.

Segundo Santos et al (2006, p. 34) custos indiretos de fabricação,

são os outros custos que complementam uma atividade e são incorridos de forma indireta ou geral, beneficiando, dessa maneira, todos os bens ou serviços produzidos ou serviços prestados. Exemplos de insumos que são necessários para a obtenção do produto final, porém não mantêm qualquer relação direta: supervisão geral da fábrica, limpeza, segurança, depreciação, óleos lubrificantes, energia elétrica, água, peça de reposição de equipamento, entre outros.

Segundo Martins (2010, p. 49), “os custos indiretos não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária.”

Portanto, apenas mediante estimativas e critérios de rateio é que se consegue atribuir valores ao custo indireto de fabricação. Sendo assim, podem ocorrer certas arbitrariedades nessas alocações (WERNKE, 2005).

Wernke (2005, p.14) explica o que são rateios: “[...] artifícios usados para distribuir os custos que não se consegue determinar com objetividade e segurança a quais produtos se referem.”

Como exemplo de custos indiretos podem ser apontados os gastos, devido ao fato de que estes não possuem ligação direta nenhuma ao produto ou serviço produzido (BRUNI, 2014), bem como mão-de-obra indireta e energia elétrica do parque fabril (WERNKE, 2005).

2.6 CUSTOS QUANTO AO VOLUME PRODUZIDO

No que se refere ao volume produzido, os custos podem ser classificados em fixos e variáveis. Na verdade, “a separação dos custos fixos e variáveis é o fundamento do que se denomina “custo para a tomada de decisão” (BORNIA, 2010, p. 53).

Frente a estas definições, entende-se que os custos sofrem variação de maneira diferente ao se levar em conta a quantidade produzida, podendo ser classificados em custos fixos e custos variáveis. Pode-se considerar que esta é uma das questões-chave em todos os métodos de custeio (SOUZA; DIEHL, 2009).

Pelo exposto, pode-se evidenciar que os custos fixos são os que não sofrem variação ou são invariantes em relação às mudanças na produção, mesmo no caso em que nada é produzido. Ao contrário, os custos variáveis tendem a passar por mudanças conforme o volume produzido (SOUZA; DIHEL, 2009).

Os custos fixos e variáveis são definidos na sequência com mais detalhes, visando seu maior entendimento:

2.6.1 Custos fixos

Os custos fixos são custos que permanecem inalterados, independente do volume produzido, ou seja, não variam, permanecendo fixos mesmo não havendo atividades na empresa (WERNKE, 2005).

De acordo com Santos et al (2006, p. 57):

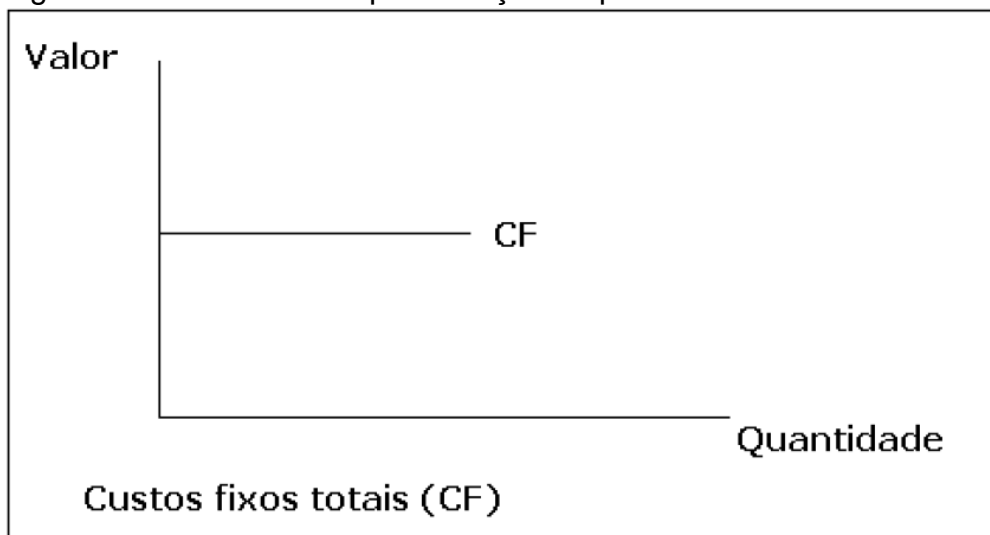
Consideram-se como custos fixos (CF) aqueles custos cujo montante independe do nível de atividade da empresa, isto é, são os custos que não se alteram quando o nível de atividade aumenta ou se reduz, a exemplo dos aluguéis, salários do superior de produção, seguros patrimoniais, entre outros.

Portanto, os custos fixos são incorridos ou observados sem alteração, mesmo que haja variação, diminuição ou aumento, do volume produtivo considerado normal ou padrão na entidade (SÁ, 2007).

Frente ao exposto, entende-se que os custos fixos referem-se aos valores que incorrem mesmo nos casos em que não há atividade no setor de produção (DUTRA, 2003).

A Figura 1 representa o comportamento esquemático dos custos fixos;

Figura 1 - Custos fixos: representação esquemática



Fonte: Dutra (2003, p. 47)

Por meio da Figura, entende-se que mesmo não havendo diminuição ou acréscimo das atividades ou volume de produção, alguns custos irão incorrer da mesma forma, ou seja, trata-se dos custos fixos (DUTRA, 2003).

Como exemplos de custos fixos, pode-se citar os seguros, impostos, depreciação, entre outros (BOMFIM; PASSARELLI, 2006).

2.6.2 Custos variáveis

Os custos variáveis são aqueles custos que se alteram conforme o nível de atividade durante um período, ou seja, variam conforme sua produção. Conforme Santos (2011), é considerado custo variável todo custo cujo total depende do nível de atividade, podem aumentar ou diminuir junto com o nível produtivo, porém nem sempre na mesma proporção.

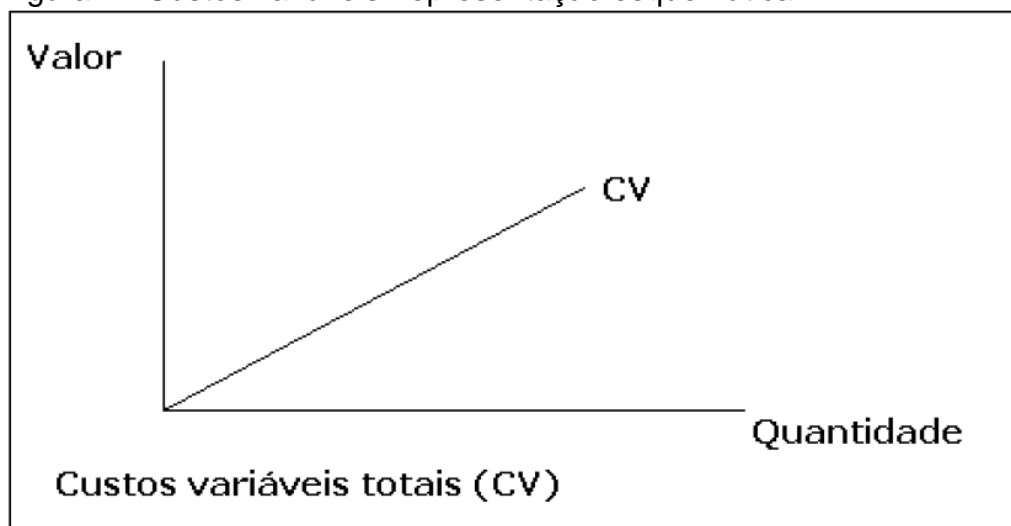
De acordo com a definição Wernke (2005, p.8), os custos variáveis

[...] são os gastos cujo total do período está proporcionalmente relacionado com o volume de produção: quanto maior for o volume de produção, maiores serão os custos variáveis totais do período, isto é, o valor total dos valores consumidos ou aplicados na produção tem seu crescimento vinculado à quantidade produzida pela empresa.

Os custos variáveis são reconhecidos por oscilarem conforme o nível de produção, ou seja, podem aumentar ou diminuir conforme as atividades fabris (MEGLIORINI 2015).

Com base nestas definições, a Figura 2 demonstra o comportamento dos custos variáveis:

Figura 2 - Custos variáveis: representação esquemática



Fonte: Dutra (2003, p. 49).

Pelo exposto na Figura 2, identifica-se que os custos de natureza variável passam por decréscimo ou aumento segundo o volume que está sendo produzido. Portanto, este custo será maior ou menor quanto mais ou menos for a produção (DUTRA, 2003).

Alguns custos variáveis são: custo da matéria-prima (quanto mais se produz, maior será a sua necessidade, portanto maior o custo) (MEGLIORINI 2015), custos de material, mão-de-obra direta, horas extras no processo produtivo (BOMFIM; PASSARELLI, 2006); além de custos de materiais operacionais, as perdas, obsolescência, a manutenção de itens estocados, operação de equipamentos, deterioração de materiais, manutenção das equipes, entre outros (SÁ, 2007).

Frente ao comportamento dos custos, alguns métodos são utilizados para gestão dos custos, são os chamados sistemas de custeio, sobre os quais se discorre a seguir:

2.7 MÉTODOS DE CUSTEIO

Por sistemas de custeio, pode-se entender determinadas metodologias que são utilizadas para a gestão de custos, as quais levam em conta critérios, procedimentos, convenções e registros visando a se obter os valores que são referentes aos custos na organização (SÁ, 2007).

Conforme Bornia (2010, p. 52): “São filosofias básicas a serem seguidas pelos sistemas de custos, de acordo com os objetivos e/ou período de tempo no qual se realiza a análise.”

Para Wernke (2005, p. 17) o “método de custeio significa atribuir valor de custo a um produto, mercadoria ou serviço. Para efetuar tal atribuição de valor utiliza-se a ficha técnica (para os custos diretos ou variáveis) ou recorre-se a métodos de custeio (no caso dos custos indiretos ou fixos) ”.

Os dados e as informações que são coletadas pelo sistema de custos adotado empresa pode proporcionar a gestores ou proprietários uma visão referente à situação na qual se encontra a empresa, no que se refere a fatores-chave do processo gerencial e produtivo (LEONE, 2014).

Sobre os métodos de custeio, Dubois, Kulpa e Souza (2006, p. 124) consideram,

todos os métodos de custeio objetivam determinar o custo unitário de cada bem ou serviço produzido por uma empresa. Para tanto, eles partem das configurações dos custos diretos e indiretos. Os métodos procuram atribuir os gastos apresentados pela organização para cada um dos bens ou serviços produzidos. Os métodos de custeio apresentam um único objetivo que é a determinação dos custos, mas a sistemática adotada por eles difere de um para outro método.

Segundo Meglioni (2007, p. 3), “existem diversos métodos de apropriação de custos e cada um emprega critérios diferentes. Cada um possui campos de aplicação específicos, mas um não substitui o outro, mas se completam.”

Entre os vários métodos de custeios existentes, serão apresentados nos próximos tópicos, os considerados como principais ou mais utilizados, no Brasil, que são: Custeio por Absorção, Custeio Baseado em Atividades (ABC) e Custeio Direto ou Variável (IUDÍCIBUS, 2013).

2.7.1 Método de custeio por absorção

Este método de custeio baseia-se em atribuir aos produtos fabricados todos os custos incorridos na fabricação. Conforme Parisi e Megliorini (2001), o custeio por absorção é o método que se consiste em atribuir aos produtos fabricados todos os custos de produção, quer de forma direta ou indireta, fixos ou variáveis, portanto todos os custos, que são absorvidos pelos produtos.

Sobre esse método, Wernke (2011) descreve que é esta forma de custeio é a mais adequada para as finalidades contábeis, pois permite avaliar estoques e determina o valor total dos custos dos produtos vendidos a serem registrados na Demonstração de Resultado do Exercício (DRE). Por determinação legal, tem sido exigido pela legislação brasileira e deve compor o custo dos bens ou serviços vendidos.

O Custeio por Absorção encontra-se disposto no Pronunciamento Técnico CPC 16 (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) 16, que, nos itens 12 a 14, aborda da valoração de estoques.

Os custos de transformação de estoques incluem os custos diretamente relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, como pode ser o caso da mão de obra direta. Também incluem a alocação sistemática de custos indiretos de produção, fixos e variáveis, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados. Os custos indiretos de produção fixos são aqueles que permanecem relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e a manutenção de edifícios e instalações fabris, máquinas e equipamentos e os custos de administração da fábrica. Os custos indiretos de produção variáveis são aqueles que variam diretamente, ou quase diretamente, com o volume de produção, tais como materiais indiretos e certos tipos de mão-de-obra indireta (CPC, 2009).

Parisi e Megliorini (2011) explicam que o custeio por absorção parte de duas questões básicas para o seu desenvolvimento: quais custos considerar na mensuração, que são todos os custos fixos e variáveis incorridos na produção, logo despesas de vendas e administração não integram o custo do produto. A outra questão é como estes custos devem ser tratados, que passa pela tipificação dos custos, quanto os variáveis e diretos são atribuídos aos produtos de forma direta e objetiva, e já os fixos e indiretos são apropriados mediante ao uso da base de rateios.

Conforme Crepaldi (2011, p. 83) o custeio por absorção:

[...] consiste na apropriação de todos os custos (sejam eles fixos ou variáveis) à produção do período. É um método derivado da aplicação dos princípios fundamentais da contabilidade e é no Brasil adotado pela legislação comercial e legislação fiscal. Dessa forma, o método é válido para a apresentação de demonstrações financeiras e para o pagamento do imposto de renda.

O Quadro 4 evidencia as vantagens e desvantagens do custeio por absorção:

Quadro 4 – Vantagens e Desvantagens do Custeio por Absorção

Vantagens	Desvantagens
<ul style="list-style-type: none"> - Atende à legislação fiscal e deve ser usado quando a empresa busca o uso do sistema integrado à contabilidade; - Permite a apuração do custo por centro de custos [...]; - Ao absorver todos os custos de produção, permite a apuração do custo total de cada produto. 	<ul style="list-style-type: none"> - Necessita de rateio para distribuir os custos entre os departamentos e/ou produtos; - Os critérios de rateio podem distorcer o resultado, penalizando alguns produtos e beneficiando outros; - Este método é falho como instrumento gerencial de tomada de decisão, devido necessitar de critério para rateio dos custos.

Fonte: Wernke (2005, p. 21)

Neste contexto, o método de custeio por absorção atende às exigências fiscais e sua característica é de alocar todos os custos de fabricação aos bens e/ou serviços. Porém, faz-se necessário adotar um critério de rateio para distribuir os custos a cada unidade produzida (SÁ, 2007). Isso porque, apesar de ser o método de custeio que atende todos os princípios das exigências fiscais e contábeis em relação à valorização do estoque, o sistema não permite identificar as perdas que são incorridas durante o processo de produção (LEONE, 2014). Devido a isso, em nível de informações para cunho de decisões e informações gerenciais, possui falhas, uma vez que pode levar alocações erradas no rateio dos custos fixos, favorecendo alguns produtos em relação a outros (WERNKE, 2005).

2.7.2 Custeio Baseado em Atividades (ABC)

No intuito de diminuir os problemas de alocação dos custos indiretos e minimizar as distorções existentes no momento do rateio, criou-se o método de custeio baseado em atividades (ABC) ou *Activity-Based Costing*, que realiza a separação dos custos por atividades.

O método ABC consiste-se em rastrear todos os gastos em um determinado período. Seu objetivo é a monitoração dos recursos capazes de serem identificáveis de maneira direta no que se refere às atividades consideradas como mais relevantes, visando alocar estas aos serviços e produtos (SÁ, 2007).

De acordo com Wernke (2005, p.27),

o ABC caracteriza-se pela tentativa de identificação dos gastos das diversas atividades desempenhadas por uma empresa, independentemente de que sejam executados dentro ou fora dos limites físicos de um setor, departamento ou até mesmo da própria organização. Após identificar essas atividades, busca-se conhecer o montante de recursos consumidos por estas no período (geralmente de um mês), com relação aos salários, ao material de expediente, a energia elétrica, ao aluguel, à depreciação do equipamento fabril, etc.

Sobre o propósito do método ABC, Santos (2011) descreve que este método surgiu para não mais apropriar os custos indiretos pelos rateios tradicionais, e sim pelas atividades envolvidas em seu processo industrial ou comercial. Assim, tem-se as atividades dentro da empresa que podem ser, entre outras: transportar mercadorias dentro da empresa, executar rotinas de contabilidade, movimentar mercadorias com paleteiras. Logo, toda atividade é dinâmica e definida por meio de um verbo.

Neste sentido, verifica-se que o método ABC considera todas as atividades desenvolvidas no processo produtivo para determinar o custo do produto. Após a distribuição dos custos por atividades, deve-se alocar atividades aos produtos. Este método é considerado uma forte ferramenta de gestão, pois busca aperfeiçoar o custeamento de modo a mensurar exatamente os custos fixos e indiretos sobre as atividades que lhe deram origem (SÁ, 2007).

Com base no exposto, considera-se que o método ABC é um método gerencial de custos que pode assegurar uma análise de maneira coerente dos custos que são incorridos no período, permitindo o planejamento e controle dos custos (WERNKE, 2005).

2.7.3 Custeio direto ou variável

O método de custeio direto ou variável é um sistema que leva em conta os custos e despesas variáveis, subtraindo os mesmos da receita verificada, quando então geram a margem de contribuição do serviço ou produto (SÁ, 2007).

Direcionado para atender à demanda de gestores internos, o método de custeio direto ou variável tem reconhecida aplicação gerencial. Para Parisi e Megliorini (2011, p. 43),

[...] o custeio variável surgiu como uma alternativa de gerar informações de custos sem as 'amarras' da legislação ou dos princípios contábeis geralmente aceitos, de forma a melhor atender às necessidades de uma categoria especial de usuário, ou seja, os gestores internos da organização.

Neste método de custeio, são considerados exclusivamente os custos variáveis ou aqueles identificados diretamente no produto, não apropriando os custos fixos, sendo lançados diretamente no resultado (SÁ, 2007).

Segundo Wernke (2005), referente ao custeio direto ou variável, pode-se entender que, somente devem ser apropriados aos produtos e serviços os gastos a eles associados, normalmente classificados como custos diretos ou variáveis e despesas variáveis. Os demais gastos não devem ser considerados para o custeamento dos produtos e/ou serviços.

Sobre este sistema de custeio, Crepaldi (2011, p. 111) expõe que,

é um tipo de custeamento que consiste em considerar como custo de produção do período apenas os custos variáveis incorridos. Os custos fixos, pelo fato de existirem mesmo que não haja produção, não são considerados como custo de produção e sim como despesas, [...] desse modo, o custo dos produtos vendidos e os estoques finais de produtos em elaboração e produtos acabados só conterão custos variáveis.

Frente a isso, para o método de custeio direto ou variável, os custos fixos não devem ser alocados aos produtos, pois os mesmos independem de haver produção (MEGLIORINI, 2015).

Para Parisi e Megliorini (2011), a característica principal deste método está na apropriação como custo dos produtos, somente aqueles custos consideráveis variáveis. Os fixos são considerados como custo da estrutura de produção e não dos produtos, e irão ocorrer independentemente do uso que se faz da estrutura de produção. Ou seja, haja produção ou não, os custos fixos ocorrerão naqueles valores já conhecidos.

O sistema de custeio direto ou variável é voltado para a geração de informações e dados de custos gerenciais, cujas ideias foram lançadas por Clark, na primeira metade do século XX, tornando um dos métodos mais utilizados até hoje. Entre suas principais características, pode-se citar: tem origem gerencial, orienta-se para funções de vendas e financeiras, em nas vendas um elemento gerador de

riquezas, somente os custos variáveis são imputados aos produtos, os custos fixos são despesas no período considerado, a margem de contribuição unitária é o parâmetro de análise, e enfatiza a relação custo-volume-lucro (FERREIRA, 2016).

Este método de custeio é considerado como muito flexível, tendo em vista que possibilita a formação de uma visão mais ampla dos negócios. O método também proporciona a observação de quais serviços ou produtos apresentam maior participação nos lucros evidenciados (MARTINS 2010).

Assim, o método do custeio direto é capaz de determinar quais as mercadorias que deverão passar a receber maiores esforços em termos de comercialização, além de influenciar na decisão do que poderia ou deverá deixar de ser produzido (MARTINS, 2010).

No Quadro 5, encontra-se um modelo de DRE para o método de sistema variável apresenta modelo de Demonstrativo de Resultado (DR) para o custeio direto ou variável.

Quadro 5 – Exemplo de DRE para método de custeio variável

Mercadorias/Fatores	em \$	% Vendas
(+) Vendas	44.841,43	100%
(-) Custo/ Despesas Variáveis	31.482,30	70,21%
(=) Margem de Contribuição	13.359,13	29,79%
(-) Gastos Fixos	2.917,50	6,51%
(=) Lucro Operacional Líquido	10.441,63	23,29%

Fonte: Adaptado de Wernke (2011, p. 158)

Contudo, o fato de não considerar os custos totais faz com que este sistema de custeio não seja aceito pela legislação nacional como método de apuração. Assim, o mesmo é útil apenas como método de sistema de gerencial, sobretudo por gerar o cálculo da margem de contribuição (LEONE, 2014).

Este sistema de custeio tem como principal objetivo o auxílio dos gestores em termos de subsídios e informação útil para o processo de tomada de decisões a curto prazo. Entre elas, sobre o volume número a ser produzido (quantidade), bem como a decisão sobre o que deve ser priorizado na fabricação. Desse modo, o custo fixo não é tomado em consideração, mas apenas as despesas que são incorridas, bem como a análise dos custos variáveis (BORNIA, 2010).

O custeio direto ou variável frequentemente tem sido utilizado como um ser relativamente fácil e mais direto, em comparação com o sistema de custeio por absorção. Assim, mesmo que os custos dos produtos se apresentem mais incompletos, são também mais reais, tendo em vista que é na repartição dos custos indiretos que precisamente surgem as distorções. Por isso, no custeio variável torna-se mais fácil a determinação dos pontos críticos das vendas. Mesmo assim, pode-se realizar uma avaliação mais prudente dos itens em estoque, considerando-se a valores mais baixos (FERREIRA, 2016).

Portanto, este método é considerado como uma ferramenta extremamente importante para fins gerenciais, embora recusado fiscalmente. Apresenta ainda a vantagem de não utilizar um critério de rateio, pois consideram como custos apenas os gastos variáveis. Os gastos fixos são considerados apenas no resultado, com as despesas (RIBEIRO, 2006).

2.8 MATRIZ CVL – CUSTO/VOLUME/LUCRO

A matriz ou análise CVL refere-se ao custo/volume/lucro e é considerada como sendo uma das ferramentas principais de gerenciamento de custos, ao ser um instrumento que permite à empresa o conhecimento do volume da quantidade a ser produzida/comercializada para que não incorra em prejuízos (BORNIA, 2010).

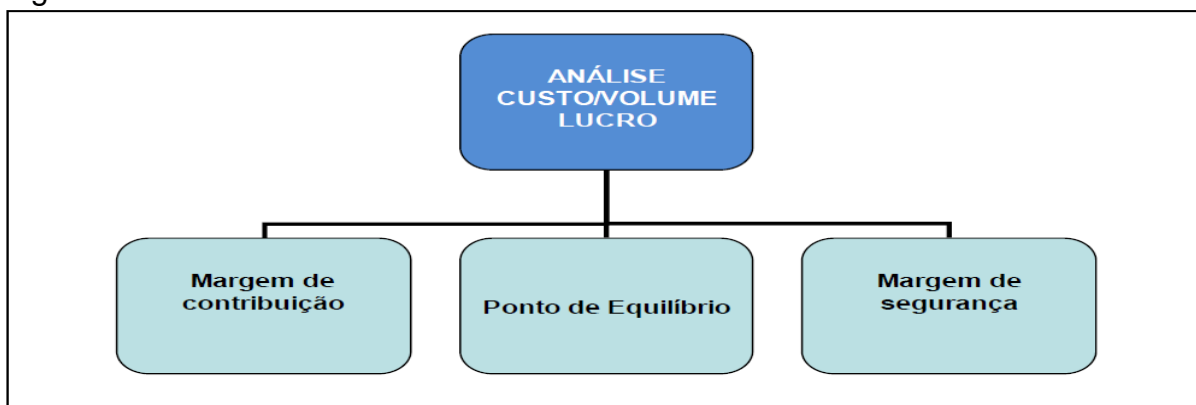
É uma metodologia capaz de permitir uma análise do contexto, pela qual se pode verificar questões em relação a expectativas do volume de atividades, ou seja, se irá haver lucro em caso de mudanças nos valores praticados nas vendas ou se pode haver modificação dos custos. Por isso, a CVL é considerada como sendo uma ferramenta básica na gestão dos custos (CARMO et al, 2013).

Dutra (2003, p. 335) define a matriz CVL:

[...] a análise baseada na relação entre custo, lucro e volume consiste na comparação dos diversos resultados que podem ser apresentados por um empreendimento, de acordo com a seleção da alternativa a ser adotada entre as várias disponíveis e que podem envolver diferentes restrições.

A CVL é constituída por três variáveis: margem de contribuição, ponto de equilíbrio e margem de segurança (BORNIA, 2010), conforme se representa na Figura 3:

Figura 3 – Matriz CVL



Fonte: Adaptado de Wernke (2005, p. 56)

Sobre os elementos da matriz CVL, discorre-se a seguir.

2.8.1 Margem de contribuição

A margem de contribuição (MC) é conceituada como sendo o valor que cobre as despesas e custos da instituição, gerando lucros (SÁ, 2007).

Santos (2012, p. 358) explica que,

a margem de contribuição pode ser expressa em sua forma unitária ou em índice. A margem de contribuição unitária é a diferença entre o preço de venda e o custo variável de uma unidade do produto. O índice de margem de contribuição é uma porcentagem obtida pela divisão da margem de contribuição unitária pelo preço de venda, ou pela divisão da margem de contribuição total pela receita total.

Para Andrade, Castro Júnior e Costa (2012, p. 358), o “índice de MC é um percentual obtido pela divisão da MC unitária pelo preço de venda, ou pela divisão da MC total pela receita total.

Para Wernke (2011, p. 42),

o estudo da margem de contribuição é elemento fundamental para decisões de curto prazo. Além disso, o estudo da margem de contribuição possibilita análises objetivando a redução dos custos, bem como políticas de incremento de quantidade de vendas e redução dos preços unitários de venda dos produtos ou mercadorias.

Com base nisso, a Figura 4 apresenta a fórmula para se calcular a margem de contribuição em valores unitários e em percentual:

Figura 4 – Fórmulas de cálculo da margem de contribuição

$\text{MC Unitária (\$)} = \text{Preço de Venda (\$)} - \text{Despesas e Custos Variáveis (\$)}$
$\text{MC Percentual (\%)} = \frac{\text{Margem de Contribuição Unitária (\$)}}{\text{Preço de Venda (\$)}}$

Fonte: Bornia (2010, p.121)

Por meio desta equação, tem-se que, quanto maior for a margem de contribuição no que se refere a valores unitários, maior a entidade irá registrar lucro, pois haverá maior valor para bancar os custos fixos (BORNIA, 2010).

2.8.2 Ponto de equilíbrio

O ponto de equilíbrio representa volume ou nível de vendas por meio dos quais pode ser possível observar-se se a empresa gera lucro ou mantém prejuízo. É o resultado da divisão dos custos e despesas fixas totais pela margem de contribuição. O montante evidencia o valor que é suficiente em termos de nível vendas capazes de cobrir todos os gastos (CARMO et al, 2013).

O termo ponto de equilíbrio refere-se a vendas que não se apresentam para a empresa, ou seja, as receitas e os gastos se igualam. Megliorini (2007, p. 151) relata que o ponto de equilíbrio, “nada mais é do que aquele momento em que a empresa não apresenta lucro nem prejuízo”.

Sobre o conceito do ponto de equilíbrio Wernke (2005) descreve-o como o nível de venda em unidade ou em valor, que é suficiente para a empresa cobrir seus custos fixos e variáveis, sem gerar resultado positivo ou lucro.

Conforme Santos (2011, p. 358) define:

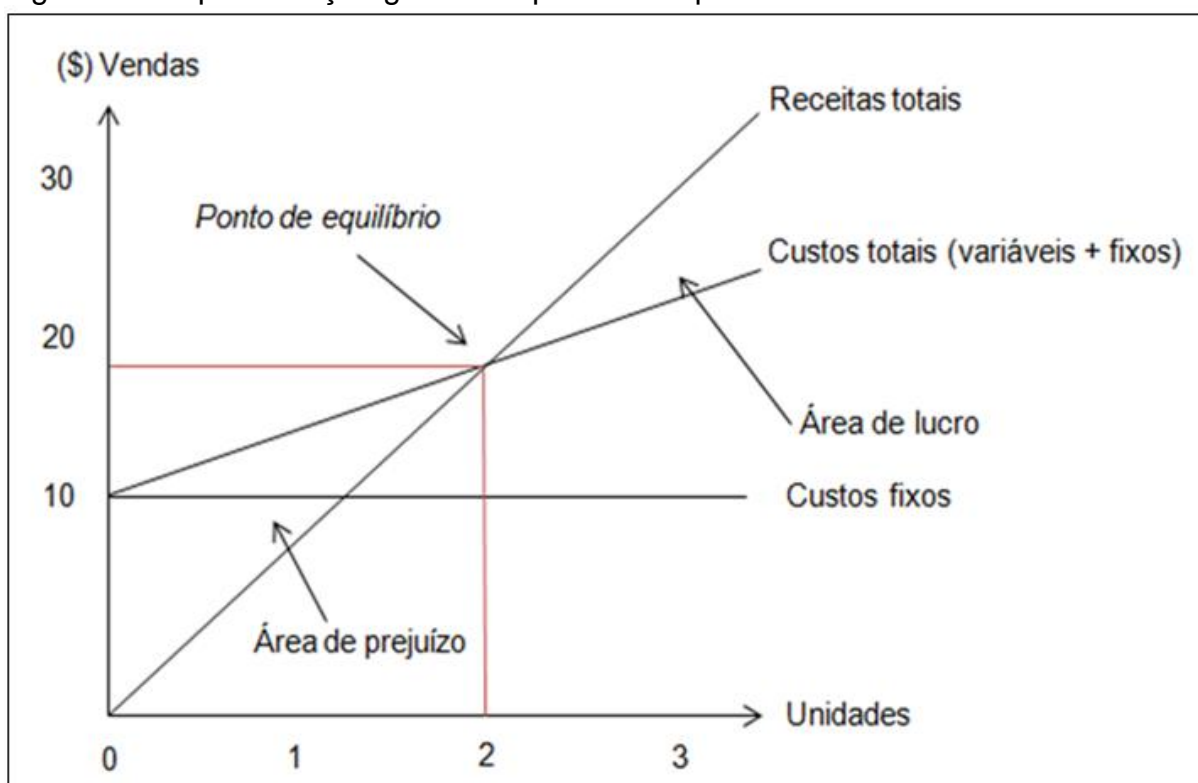
Ponto de equilíbrio de uma empresa representa o nível mínimo de vendas que essa precisa obter para não incorrer em prejuízos, ou seja, nesse ponto as receitas são iguais aos custos e o lucro é igual a zero. O modelo de ponto de equilíbrio tem por objetivo determinar o nível de produção/vendas em termos de quantidade e/ou de valor que se traduz pelo equilíbrio entre a totalidade dos custos e das receitas.

O cálculo do ponto de equilíbrio tem atendido satisfatoriamente à análise das empresas com relação a: alteração do *mix* de vendas no que se refere ao comportamento de mercado, alteração da política de venda, planejamento, controle de vendas ou de resultados, entre outros (SANTOS 2011).

Isso porque, conforme Andrade, Castro Júnior e Costa (2012, p. 358): [...] O modelo de ponto de equilíbrio tem por objetivo determinar o nível de produção em termos de quantidade e/ou de valor que se traduz pelo equilíbrio entre a totalidade dos custos e das receitas”.

Dessa forma, o ponto de equilíbrio é um indicador que mostra o ponto o qual as vendas serão suficientes para equilibrar as receitas com os gastos fixos, fazendo com que esta opere sem prejuízos, podendo ser apresentado conforme o gráfico demonstrado na Figura 5:

Figura 5 – Representação gráfica do ponto de equilíbrio



Fonte: Santos (2011, p.49)

Existem três situações distintas de ponto de equilíbrio, que são determinadas dependendo da necessidade de informações e da fórmula pelo qual é calculado: ponto de equilíbrio contábil (PEC), ponto de equilíbrio financeiro (PEF) e ponto de equilíbrio econômico (PEE). Estas situações ou tipos de ponto de equilíbrio são apresentados nos próximos tópicos, visando uma maior compreensão das mesmas.

2.8.2.1 Ponto de equilíbrio contábil (PEC)

O ponto de equilíbrio contábil (PEC) é aquele em que a margem de contribuição torna-se capaz de cobrir todos os custos e despesas fixas de um período, e não considera o capital investido e nem os juros dos empréstimos efetuados (MEGLIORINI, 2007).

Para calcular o PEC, são considerados todos os custos e despesas fixas contábeis, sem exclusões ou adições de outros fatores. Pode ser calculado em unidades e em valores. Segundo Wernke (2011), o PEC em Unidades informa a quantidade de produtos, que pode se metros, quilos, litros, entre outras, a ser vendido para que o resultado seja nulo. Já o PEC Valor informa o mínimo que a empresa deve vender para que não tenha lucro nem prejuízo.

Para calcular o PEC (Unidade) devem ser usadas as despesas e custos fixos (\$), e divididos pela margem de contribuição unitária em valor, como se demonstra a Figura 6.

Figura 6 – Fórmula para cálculo do PEC

$\text{PEC (unid.)} = \frac{\text{Despesas e Custos Fixos (\$)}}{\text{Margem de Contribuição Unitária (\$)}}$
$\text{PEC valor (\$)} = \frac{\text{Despesas e Custos Fixos (\$)}}{\text{Margem de Contribuição Unitária (\%)}}$

Fonte: Adaptado de Wernke (2011, p. 155)

O PEC, dessa forma, diz respeito aos custos, incluindo as despesas que são necessárias para manter a organização.

2.8.2.2 Ponto de equilíbrio financeiro (PEF)

O PEF é o momento em que as receitas alcançam os custos totais mais os pagamentos de dívidas previstas para o período, exceto a depreciação, que não representa desembolso. De acordo com Wernke (2011), no PEF exclui-se do montante dos custos fixos totais o valor relativo à depreciação, pois ela não representa um pagamento.

Conforme Megliorini (2007, p. 128) para obter o PEF,

consideram-se como custos e despesas somente os gastos que geraram desembolso no período, desconsiderando, portanto, a depreciação contida nos custos e despesas fixos. Consideram-se, também, outros desembolsos que não necessariamente estão inclusos nos custos e despesas, como, por exemplo, amortização de empréstimos.

Portanto, para encontrar o PEF, deve-se incluir tudo que é considerado como desembolso. Porém, a depreciação e amortização, que também são consideradas custos fixos, não são inclusas neste caso. Segue a figura 7 para demonstração do cálculo do PEF:

Figura 7 – Fórmula para o cálculo do PEF

$\text{PEF (unid.)} = \frac{\text{Desp. e Custos Fixos (\$)} - \text{Depreciação (\$)} + \text{Dívidas do Período (\$)}}{\text{Margem de Contribuição Unitária (\%)}}$
$\text{PEF (valor)} = \frac{\text{Desp. e Custos Fixos (\$)} - \text{Depreciação (\$)} + \text{Dívidas do Período (\$)}}{\text{Margem de Contribuição Unitária (\%)}}$

Fonte: Adaptado por Wernke (2011, p. 115)

Por meio do PEF, a entidade é capaz de identificar a quantidade que se faz necessária a ser comercializada a para que não tenha prejuízo, levando em consideração apenas os custos que geram desembolsos.

2.8.2.3 Ponto de Equilíbrio Econômico (PEE)

Se a empresa quer estipular uma meta de venda que proporcione um valor de lucro, deverá ser utilizado o ponto de equilíbrio econômico, para calcular o volume de vendas a ser estipulado (WERNKE, 2005).

Para se chegar ao PEE, basta adicionar o valor do lucro desejado na fórmula e o resultado apontará a quantidade que deve ser vendida.

A Figura 8 evidencia a fórmula do PEE:

Figura 8 – Fórmula para o cálculo do PEE

$\text{PEE (unid.)} = \frac{\text{Despesas e Custos Fixos (\$)} + \text{Lucro Desejado (\$)}}{\text{Margem de Contribuição Unitária (\%)}}$
$\text{PEE (valor)} = \frac{\text{Despesas e Custos Fixos (\$)} + \text{Lucro Desejado (\$)}}{\text{Margem de Contribuição Unitária (\%)}}$

Fonte: Adaptado por Wernke (2011, p. 116)

Conforme Wernke (2011), o PEE é aplicado quando os gestores de um determinado estabelecimento projetam uma meta de vendas para que possa proporcionar um determinado lucro proposto por eles.

Pelo exposto, pode-se evidenciar que o ponto de equilíbrio em suas três formas corresponde aos gastos totais. Desse modo, qualquer que seja o volume de venda inferior ao ponto considerado resultará em perdas. De forma contrária, no entanto, se vendas ultrapassam ao ponto, a instituição perceberá lucro.

2.8.3 Margem de segurança

O outro elemento da análise CVL refere-se à margem de segurança, podendo ser definida como o montante da quantidade de vendas capaz de ultrapassar o total comercializado no ponto de equilíbrio. A margem de segurança é um fator capaz de permitir que a entidade tenha condições de avaliar até que ponto o seu faturamento pode passar por redução, sem que isso signifique prejuízo (WERNKE, 2011).

A margem de segurança é um indicador que evidencia o faturamento lucrativo, demonstrando, ainda, o coeficiente de vendas que pode ser diminuído sem que a empresa registre prejuízo (PADOVEZE, 2009).

A margem de segurança pode ser calculada conforme as fórmulas, apresentadas na Figura 9:

Figura 9 – Fórmula de cálculo da margem de segurança

$MS \text{ (unid.)} = \text{Venda no Período (unid.)} - \text{Ponto de Equilíbrio (unid.)}$
$MS \text{ Valor (\$)} = \text{Venda no Período (\$)} - \text{Ponto de Equilíbrio (\$)}$
$MS \text{ Percentual (\%)} = \frac{\text{Margem de Segurança (\$)}}{\text{Vendas do Período (\$)}} \times 100$

Fonte: Bornia (2010, p.122)

Segundo a fórmula para o cálculo da margem de segurança, observa-se que pode ser considerada a quantidade (unidades), percentuais ou outros valores, resultando na diferença entre o volume de vendas e o ponto de equilíbrio que está se considerando. Por esta equação, quanto maior o valor de margem de segurança, menor será o registro de prejuízo (FERREIRA, 2016).

2.9 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDAS

A formação do preço de venda de um determinado produto ou serviço pode passar pela influência de alguns fatores, estes que oscilam ou são percebidos ao longo do tempo. Entre estes fatores, encontram-se a concorrência, os clientes, os custos e o governo, segundo descritos por Sá (2007):

a) Concorrência – Este elemento é uma variável capaz de influenciar de forma considerável a formação de preços, pois várias organizações oferecem produtos ou bens semelhantes.

b) Clientes – Os clientes ou mercado é um dos elementos mais relevantes na formação do preço de vendas, tendo em vista que a empresa deve respeitar a tendência ou reação dos mesmos, o que determina diminuição ou acréscimo dos níveis de consumo e até mesmo a troca por um produto que tenha função similar, como por exemplo, trocar o transporte de automóvel por motocicleta, bicicleta, transporte público ou até mesmo a caminhada. Além disso, a variação do nível da renda nos clientes reflete-se na demanda do mercado, podendo aumentar ou diminuir a procura por um produto ou serviço, que geram custos que a entidade busca recuperar ou cobrir por meio do preço de venda, buscando ainda auferir lucros;

d) Governo - As ações por parte do Estado influenciam e muitas vezes são determinantes do preço do produto, quando, por exemplo, o governo “congela” os preços ou impõe alta tributação devido a diversos fatores. Há ainda os casos em que o Estado subsidia empresas ou retira alguns tributos, como o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), por exemplo.

Os principais influenciadores da formação do preço de venda são as características do produto (sazonalidade, moda, ciclo de vida), situação econômico-financeira da empresa (nível de estoque, grau de endividamento), metas mercadológicas (crescimento, penetração, imagem), situação macroeconômica (recessão, excesso de oferta, excesso de demanda etc), estrutura de custos da empresa (CREPALDI, 2011).

Neste contexto, com a alta concorrência existente entre as empresas comerciais em praticamente todos os setores da economia, faz-se necessário abranger o maior número de ferramentas que possam auxiliar nas tomadas de decisão, sobretudo em relação ao preço de vendas.

Na verdade, a determinação do preço de vendas encontra-se estritamente relacionado com as noções de custo. Conforme Ferreira (2016, p. 169),

para a perfeita apuração dos custos dos produtos a serem vendidos, três elementos devem ser levados em consideração: a remuneração do capital próprio ou custo de oportunidade, a remuneração de capital de terceiros, também levando em conta o custo de oportunidade e o prêmio pelo risco. Estes fatores podem ser classificados como custos financeiros.

Com base nisso, a aplicação da ferramenta *Mark-up* é de suma importância para se alcançar a formação do preço de venda.

2.10 MARK-UP

O *Mark-up*, do inglês “*marca acima*”, consiste-se em uma margem, representada geralmente na forma de um índice ou percentual, sendo essa adicionada ao custo dos produtos, que, por sua vez, sofrerá variações dependendo do método de custeio utilizado (MEGLIORINI, 2007).

Mark-up, também considerado como margem de cobertura, refere-se a um modelo pelo qual as empresas que procedem a formação do preço de vendas dos produtos (BRUNI, 2014).

Na definição de Wernke (2005, p. 152), “[...] o *mark-up*, é um fator aplicado sobre o custo de compra de uma mercadoria (ou sobre o custo total unitário de um bem ou serviço) para formação do preço de venda respectivo”.

Deste modo, pode-se afirmar que, aos gastos ocorridos dentro da entidade, poderão ser adicionados a uma margem e sobreposta ao custo de qualquer produto, auxiliando na formação do preço de venda (PADOVEZE, 2009).

De acordo com Ferreira (2016, p. 101),

há uma grande parcela de entidades que fazem o cálculo do preço de vendas de seus produtos aplicando uma margem sobre os custos diretos, que serve para a cobertura dos custos operacionais, proporcionando o lucro desejado. Contudo, a maioria das empresas, senão a maioria, não possui o poder de determinar ou impor seus preços no mercado e, portanto, acabam considerando um preço que ela oferece, aplicando uma margem ou coeficiente, para determinar seus lucros e a parcela que cobrirá seus custos indiretos de produção, deixando evidente o dispêndio máximo que poderá incorrer nos custos diretos. Essas margens são conhecidas como *markup*.

Neste sentido, existem dois tipos de *markup*: o *markup* sobre custos e o *markup* sobre o preço.

O *mark-up* sobre os custos é caracterizado pela aplicação de uma taxa nos custos variáveis ou diretos, de forma dependente do método de custeio que a empresa utiliza, o que determinará a forma do preço do produto. Dessa forma, na taxa a ser aplicada sobre os custos diretos incluem-se os custos de ordem operacional, bem como a margem de lucro da instituição (FERREIRA, 2016).

O *mark-up* sobre os preços refere-se à aplicação de uma margem em relação ao preço observado no mercado. Com isso, obtém-se a parcela capaz de cobrir os custos operacionais e os lucros. Porém, deve-se ressaltar que o *mark-up* difere-se de lucro, pois este integra o cálculo do *mark-up* (FERREIRA, 2016).

O *mark-up* divisor e multiplicador podem ser calculados conforme demonstra a fórmula a seguir.

Quadro 6 – Fórmula de cálculo do *Mark-up*

Mark-up	
Custo do Produto	R\$ 50,00
Receitas de Vendas	100%
Impostos e Taxas sobre venda	23,65%
ICMS	18,00%
PIS	0,65%
Cofins	3,00%
Comissões sobre vendas	2,00%
Margem de Lucro Bruto	32,00%
Despesas de Vendas	5,00%
Despesas Administrativas	7,00%
Lucro antes do IR	20,00%
Mark-up Divisor	Mark-up Multiplicador
$(100\% - 55,65\%) / 100\% = 0,4435$	$(100\% - 55,65\%) / 100\% = 0,4435$
	$(1 / 0,4435) = 2,25479$
PV à Vista = Custo / mark-up	PV à Vista = Custo x mark-up
PV à Vista = \$ 50,00 / 0,4435	PV à Vista = \$ 50,00 x 2,25479
PV à Vista = \$ 112,74	PV à Vista = \$ 112,74

Fonte: Megliorini (2007, p.180)

Como demonstra o quadro acima o cálculo do *Mark-up* pode ser utilizado pelo método divisor ou multiplicador alcançando o mesmo valor. Este método pode ser utilizado por qualquer tipo de empresa, tanto as de pequeno porte quanto as de grande porte, e é de suma importância para a formação do preço de venda tanto o mesmo será utilizado para demonstração do preço de venda da empresa em estudo.

3 METODOLOGIA

Esta pesquisa caracterizou-se como qualitativa, descritiva, no qual foi realizado mediante a um estudo de caso. O estudo foi desenvolvido em uma empresa de ferragens do município de Criciúma/SC. A coleta de dados foi realizada por meio de levantamento, com entrevista semi-estruturada que será aplicada ao gestor da empresa, seguido da análise de dados.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Quanto à análise de dados utilizou-se abordagem qualitativa. Segundo Richardson (1989), os estudos que se classificam como abordagem qualitativa descrevem a complexidade de determinado problema, analisando e compreendendo as variáveis e os processos dinâmicos vividos por determinados grupos sociais. Deste modo, os dados obtidos pelo objeto de estudo, foram avaliados de forma qualitativa e nortearão a elaboração da análise essencial ao processo decisório.

Em relação aos objetivos, este estudo caracterizou-se como descritivo, pois de acordo com Gil (2008) as pesquisas deste tipo têm por objetivo principal a descrição das características de determinado grupo ou fenômeno, como estabelecer relação entre variáveis.

No que se refere aos procedimentos, foi feito um estudo de caso, que é caracterizado pelo estudo profundo de um ou poucos objetos, que permitam conhecimentos mais detalhados do mesmo (GIL, 1994).

Ainda sobre os procedimentos, foi realizado um levantamento de dados, devido a realização da entrevista semi-estruturada. As pesquisas de levantamento caracterizam-se pela interrogação direta das pessoas, com o objetivo de se conhecer o comportamento (GIL, 1994).

3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Para demonstração e elaboração do presente trabalho foram coletados dados em uma empresa comercial de ferragens localizada no município de Criciúma – SC. A empresa em estudo não autorizou a apresentação de sua razão social e, de mesmo modo, o seu nome fantasia foi preservado.

Os dados necessários para a elaboração do preço de venda foram retirados da contabilidade, setor financeiro. Dados como estrutura e fluxograma operacional, margem de lucro, dentre outros, foram obtidos por meio da gerência da empresa em estudo.

4 ESTUDO DE CASO

Neste capítulo são apresentadas a descrição e análise do estudo de caso. Do mesmo modo, apresenta-se a caracterização da empresa objeto do estudo, abrangendo o seu histórico e sua estrutura organizacional. Na sequência, são expostos os principais produtos comercializados pela empresa e os gastos existentes.

Além disso, foi apresentado como se dá a formação dos custos e o método utilizado para a formação do preço de venda da instituição e, por fim, foi averiguado o valor de preço aplicado em comparação ao valor sugerido pelo mercado.

4.1 HISTÓRICO

Este estudo foi realizado em uma empresa comercial de ferragens, localizada no município de Criciúma, em Santa Catarina. Constituída em 1947, a loja foi umas das pioneiras na região, sendo até os dias atuais uma tradicional casa de ferragens. No início, comercializava ferramentas agrícolas, correias, bicicletas, lonas para caminhão, e até mesmo farinha, açúcar e azeite de oliva.

Impulsionado pelo aumento do consumo do carvão catarinense, a tradicional loja de ferragens foi por muito tempo fornecedora de explosivos para as carboníferas da região. Tendo o fim desta comercialização na década de 90, devido ao governo federal passar para o Exército a responsabilidade de todas as vendas realizadas no País.

O empreendimento é de natureza familiar, sendo que atualmente a administração da loja já se encontra na terceira geração. Possui um abrangente mercado de atuação, abastecendo os setores de mineração, construção civil, industrial metalmecânica, química, madeireira, cerâmica, oficinas, jardinagem, entre outras.

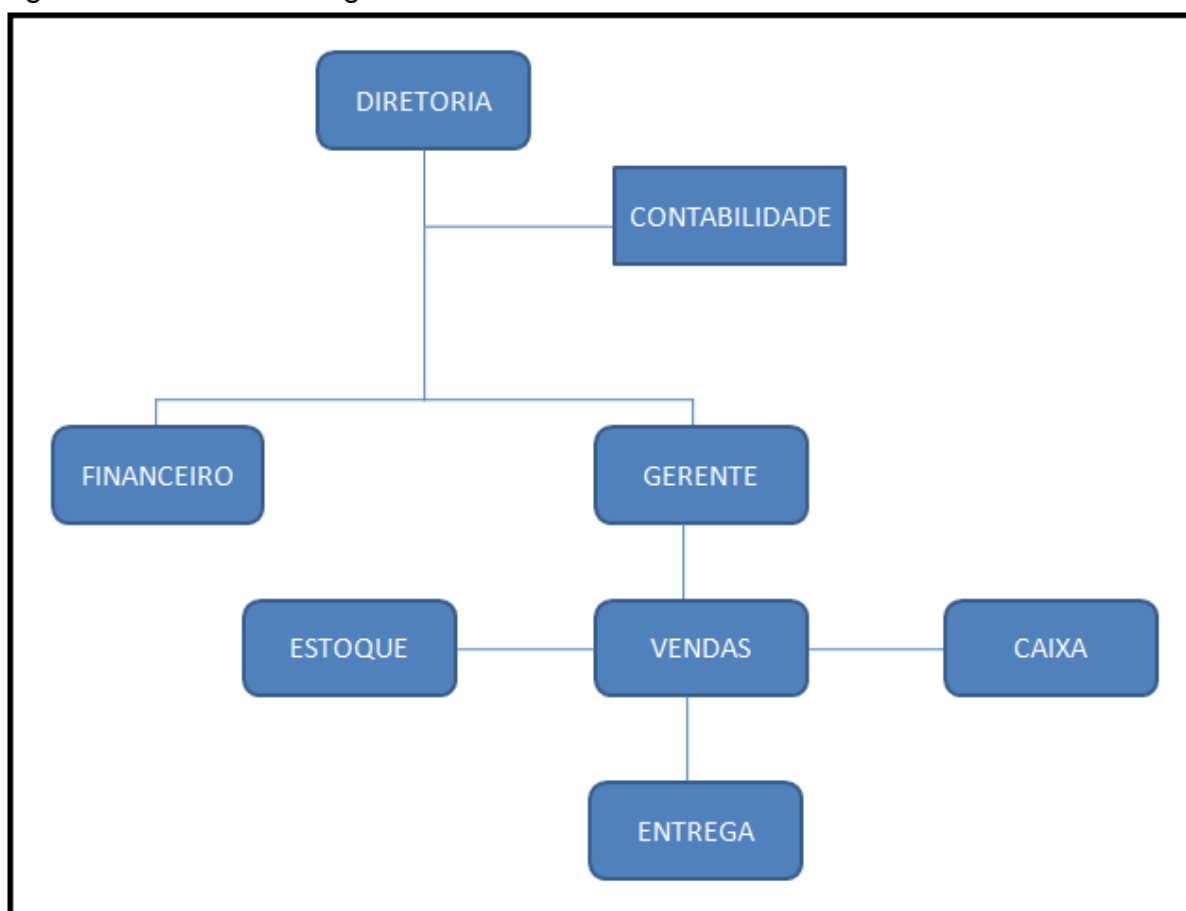
No momento atual, a empresa terceiriza a sua contabilidade e possui 08 funcionários. Na sessão a seguir, encontra-se apresentada e descritas as participações que se referem à estrutura organizacional:

4.2 ESTRUTURA ORGANIZACIONAL

A estrutura organizacional da empresa em estudo é composta por 07 (sete) setores, sendo distribuídos nestes setores 8 (oito) colaboradores, além da diretoria. Contém ainda a contabilidade terceirizada.

Na Figura 10 apresenta-se a estrutura organizacional para melhor entendimento da mesma.

Figura 10 – Estrutura Organizacional



Fonte: Dados da empresa em estudo, 2017

Em relação à distribuição de funcionários nos setores da empresa em estudo, esta apresenta-se da seguinte forma: um responsável pelo setor financeiro da empresa; um gerente de loja; um estoquista, que controla o estoque da loja e conferência de notas fiscais; um atendente de caixa; e três colaboradores, que são responsáveis pelas vendas, tanto vendas de balcão quanto televendas, e visitas a clientes, e, por fim, a empresa conta com um entregador.

A empresa em questão possui dois veículos e está estabelecida em um prédio comercial de sede própria.

4.3 PRODUTOS COMERCIALIZADOS

A empresa em estudo trabalha no ramo de ferragens e apresenta um variado *mix* de produtos, com mais de 5 mil itens. Possui vendas para clientes no varejo e também realiza atendimento nas empresas dos clientes, que, geralmente, são grandes cerâmicas, metalúrgicas, carboníferas e serralherias em geral.

No entanto, para este estudo foi considerado o cálculo do preço de venda referente a 06 (seis) produtos, que são os mais comercializados e populares nas lojas de ferragens em geral, a saber:

- Aparador de Grama 800 w
- Desengripante Óleo 300 ml
- Fita Isolante 20 m
- Furadeira 700 w
- Roçadeira Gasolina 26 cc
- Silicone Incolor 280 ml

Estes são alguns produtos comercializados pela empresa em estudo, cabe ressaltar que a empresa revende várias marcas, e busca trabalhar com as melhores e mais solicitadas no mercado.

Em relação à contabilidade da empresa em estudo, a mesma é terceirizada, sendo pago um valor fixo para que a contabilidade esteja sempre em dia sendo que é optante do simples nacional.

4.4 FORNECEDORES E CLIENTES

Com relação aos fornecedores, a empresa está sempre verificando não apenas os valores dos produtos, mas também o comprometimento junto à entrega e a qualidade dos produtos.

Como a empresa em estudo mantém boa relação com grandes cerâmicas da região, é imprescindível que o fornecedor seja fiel ao prazo de entrega firmado, para manter a fidelidade junto ao cliente.

Como já mencionado, no atual momento os principais clientes são dos setores de mineração, construção civil, industrial metalmecânica, química, madeireira, cerâmica, oficinas, jardinagem, entre outros. A empresa trabalha com visitas aos clientes realizando pedidos e também com televendas a clientes que já possuem boa relação com a mesma.

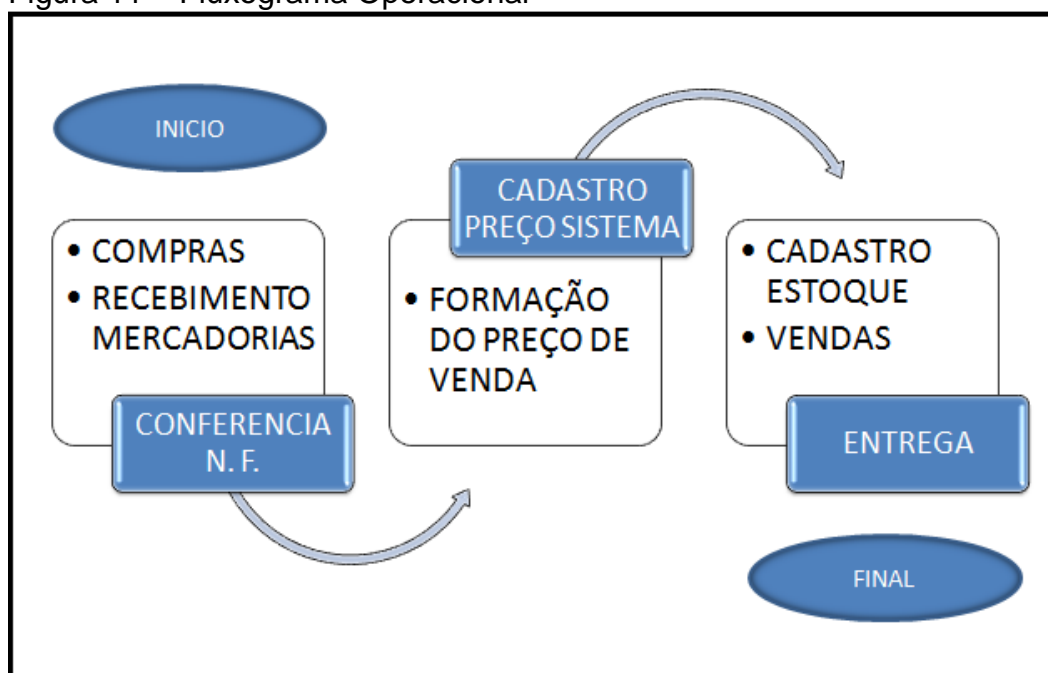
Em relação à forma de pagamento são aceitos boletos para 28 dias para as indústrias, e aos clientes de balcão a venda é realizada à vista, ou até em seis vezes no cartão de crédito. Em caso de cheque é realizada a análise dos mesmos, sendo que o prazo estipulado é de, no máximo, em três vezes, podendo aumentar o prazo dependendo dos valores da compra.

4.5 FLUXOGRAMA OPERACIONAL DA EMPRESA

Neste tópico será abordado o processo operacional da empresa em estudo. Será descrito desde o momento em que ocorre a compra das mercadorias, até finalizar o processo com a venda da mesma.

Para facilitar o entendimento, será apresentado na figura a seguir um fluxograma onde demonstra a operacionalização da empresa.

Figura 11 – Fluxograma Operacional



Fonte: Dados da empresa em estudo, 2017

O processo se inicia no momento em que é realizada a compra de produtos para revenda, após o recebimento destes produtos ocorre a conferência das notas fiscal de entrada, em seguida o produto segue para formação de preço para a venda.

Para a formação do preço a empresa em estudo utiliza para auxílio o sistema da empresa Diretrix Sistemas. Este sistema é alimentado com dados como custo direto (valor de compra), percentual de despesas fixas e variáveis, impostos e margens estipulada como lucro, que neste caso a empresa trabalha com margem de lucro próxima a 5% podendo variar dependendo da demanda e da concorrência.

Quando o produto já possuir o preço o mesmo é cadastrado no sistema da loja e também incluído no estoque, e neste momento já estará apto para a venda, caso necessário entrega, o produto é repassado para um entregador da loja.

4.6 ANÁLISE DOS CUSTOS

Um dos objetivos deste estudo de caso é a aplicação de um método de custeio, no qual será aplicado o método variável. Além disso, será identificado todos os custos e despesas da empresa em estudo, e por fim será calculado o ponto de equilíbrio da empresa e de mesmo modo calculado o preço de venda com a utilização do *Mark-up*.

Para realizar a análise das informações referentes à empresa em estudo, foram coletados dados no período de janeiro a março de 2017. Estes dados retirados da empresa em questão foram utilizados para a formação dos seguintes cálculos.

- Margem de Contribuição
- Demonstrativo do Resultado
- Ponto de Equilíbrio (PEC, PEE, PEF)
- Formação do preço de venda (*Mark-up*)

O quadro a seguir apresenta todos os dados utilizados para os cálculos citados acima.

Quadro 7 – Análise dos custos

Descrição	Janeiro	Fevereiro	Março	Total
Salários e encargos	R\$ 17.550,00	R\$ 17.550,00	R\$ 17.550,00	R\$ 52.650,00
Receita de vendas	R\$ 243.451,00	R\$ 278.985,00	R\$ 258.192,00	R\$ 780.628,00
Custo do produto vendido	R\$ 144.226,80	R\$ 163.894,50	R\$ 150.782,40	R\$ 458.903,70
Combustível veículos	R\$ 882,00	R\$ 1.015,00	R\$ 925,00	R\$ 2.822,00
Comissão sobre vendas	R\$ 2.434,51	R\$ 2.789,85	R\$ 2.581,92	R\$ 7.806,28
Manutenções veículos	R\$ 350,00	R\$ 260,00	R\$ 250,00	R\$ 860,00
Honorários Contábeis	R\$ 700,00	R\$ 700,00	R\$ 700,00	R\$ 2.100,00
Material de expediente	R\$ 575,00	R\$ 580,00	R\$ 560,00	R\$ 1.715,00
Sistema	R\$ 937,00	R\$ 937,00	R\$ 937,00	R\$ 2.811,00
Água	R\$ 125,75	R\$ 132,50	R\$ 117,00	R\$ 375,25
Telefone	R\$ 292,10	R\$ 295,75	R\$ 288,15	R\$ 876,00
Energia	R\$ 465,85	R\$ 452,95	R\$ 462,25	R\$ 1.381,05
SPC	R\$ 95,00	R\$ 185,00	R\$ 132,00	R\$ 412,00
Comissões	R\$ 2.434,51	R\$ 2.789,85	R\$ 2.581,92	R\$ 7.806,28
Embalagens	R\$ 92,00	R\$ 117,00	R\$ 105,00	R\$ 314,00
Cartão	R\$ 1.024,00	R\$ 1.352,00	R\$ 1.123,00	R\$ 3.499,00
Material de Limpeza	R\$ 132,00	R\$ 115,00	R\$ 126,00	R\$ 373,00
Seguros	R\$ 416,67	R\$ 416,67	R\$ 416,67	R\$ 1.250,01
Alvará / IPVA / Taxas	R\$ 212,00	R\$ 212,00	R\$ 212,00	R\$ 636,00
Depreciação de veículos	R\$ 1.115,00	R\$ 1.115,00	R\$ 1.115,00	R\$ 3.345,00

Fonte: Elaborado pelo autor, 2017.

Os dados acima apresentados foram coletados da empresa em estudo, como mencionado anteriormente, são dados de janeiro a março de 2017. Após apresentação destes dados, será apresentado os gastos variáveis.

4.6.1 Gastos variáveis

Os gastos variáveis são aqueles que sofrem alterações conforme a sua comercialização, ou seja, quanto maior a demanda de venda maior será os seus valores.

O Quadro 8 demonstra o cálculo dos gastos variáveis que é composto pelo custo da mercadoria vendida mais as despesas variáveis que na empresa em estudo são comissões de vendas, embalagens, gastos nas vendas de cartão, e consultas realizadas no SPC (Sistema de Proteção ao Crédito).

Quadro 8 – Gastos Variáveis

Descrição	Janeiro	Fevereiro	Março	Total
Gastos Variáveis	R\$ 147.872,31	R\$ 168.338,35	R\$ 154.724,32	R\$ 470.934,98
Custo de Mercadoria Vendida	R\$ 144.226,80	R\$ 163.894,50	R\$ 150.782,40	R\$ 458.903,70
Despesas Variáveis	R\$ 3.645,51	R\$ 4.443,85	R\$ 3.941,92	R\$ 12.031,28
Comissões	R\$ 2.434,51	R\$ 2.789,85	R\$ 2.581,92	R\$ 7.806,28
Embalagens	R\$ 92,00	R\$ 117,00	R\$ 105,00	R\$ 314,00
Cartão	R\$ 1.024,00	R\$ 1.352,00	R\$ 1.123,00	R\$ 3.499,00
SPC	R\$ 95,00	R\$ 185,00	R\$ 132,00	R\$ 412,00

Fonte: Elaborado pelo autor, 2017.

Como o quadro acima demonstra entre os períodos analisados o mês de fevereiro foi o que apresentou maior valor em relação aos gastos variáveis com valor total de R\$ 168.338,35. Tanto com o custo de mercadoria quanto com as despesas variáveis este foi o mês que mais teve destaque. Isto decorre devido ao início do ano os clientes buscam produtos novos para utilizar no decorrer do ano.

Outro fator importante é que as comissões de vendas é o item que apresenta maior concentração em relação às despesas variáveis, neste caso 64,88% das despesas variáveis são para pagar comissões de venda e elas refletem a 1% da receitas de vendas, pois é o percentual estipulado para a comissão dos vendedores.

4.6.2 Margem de contribuição

A margem de contribuição é o valor que cobre os gastos variáveis da instituição, podendo ser demonstrada por valor ou índice. Portanto quanto maior o valor ou índice da margem de contribuição, maior será o resultado da empresa.

Para melhor entendimento, será apresentado um quadro que demonstra a margem de contribuição da empresa em estudo.

Quadro 9 – Margem de contribuição

Descrição	Janeiro	Fevereiro	Março	Total
Receita Total	R\$ 243.451,00	R\$ 278.985,00	R\$ 258.192,00	R\$ 780.628,00
Gastos variáveis	R\$ 147.872,31	R\$ 168.338,35	R\$ 154.724,32	R\$ 470.934,98
Custo de Mercadoria Vendida	R\$ 144.226,80	R\$ 163.894,50	R\$ 150.782,40	R\$ 458.903,70
Despesas Variáveis	R\$ 3.645,51	R\$ 4.443,85	R\$ 3.941,92	R\$ 12.031,28
Margem de contribuição	R\$ 95.578,69	R\$ 110.646,65	R\$ 103.467,68	R\$ 309.693,02
MC %	39,26%	39,66%	40,07%	

Fonte: Elaborado pelo autor, 2017.

Em relação ao período analisado da empresa em estudo, nota-se que o mês que apresentou melhor índice de margem de contribuição é o mês de março onde apresentou 40,07%, totalizando um valor de R\$ 103.467,68.

O total apresentado como margem de contribuição no período em estudo é de R\$ 309.693,02, porém este valor ainda não é o que chamamos de lucro, pois para chegar ao lucro será realizado o abatimento dos gastos fixos, sendo este melhor descrito no próximo tópico.

4.6.3 Gastos fixos

Os gastos fixos são aqueles que independente da comercialização dos produtos, não sofrerão alterações, ou seja, ocorrendo ou não a venda de produtos não sofrerá variações. No quadro a seguir serão demonstrados os valores referentes aos gastos fixos da empresa em estudo:

Quadro 10 – Gastos fixos

Descrição	Janeiro	Fevereiro	Março	Total
Gastos Fixos	R\$ 23.753,37	R\$ 23.781,87	R\$ 23.659,07	R\$ 71.194,31
Despesas Fixas	R\$ 23.753,37	R\$ 23.781,87	R\$ 23.659,07	R\$ 71.194,31
Salários e encargos	R\$ 17.550,00	R\$ 17.550,00	R\$ 17.550,00	R\$ 52.650,00
Combustível veículos	R\$ 882,00	R\$ 1.015,00	R\$ 925,00	R\$ 2.822,00
Manutenções	R\$ 350,00	R\$ 260,00	R\$ 250,00	R\$ 860,00
Honorários Contábeis	R\$ 700,00	R\$ 700,00	R\$ 700,00	R\$ 2.100,00
Material de expediente	R\$ 575,00	R\$ 580,00	R\$ 560,00	R\$ 1.715,00
Sistema	R\$ 937,00	R\$ 937,00	R\$ 937,00	R\$ 2.811,00
Água	R\$ 125,75	R\$ 132,50	R\$ 117,00	R\$ 375,25
Telefone	R\$ 292,10	R\$ 295,75	R\$ 288,15	R\$ 876,00
Energia	R\$ 465,85	R\$ 452,95	R\$ 462,25	R\$ 1.381,05
Material de Limpeza	R\$ 132,00	R\$ 115,00	R\$ 126,00	R\$ 373,00
Seguros	R\$ 416,67	R\$ 416,67	R\$ 416,67	R\$ 1.250,01
Alvará / IPVA / Taxas	R\$ 212,00	R\$ 212,00	R\$ 212,00	R\$ 636,00
Depreciação de veículos	R\$ 1.115,00	R\$ 1.115,00	R\$ 1.115,00	R\$ 3.345,00

Fonte: Elaborado pelo autor, 2017.

Com relação aos gastos fixo, foi verificado que o mesmo é composto pelas despesas fixas, sendo elas salários, combustíveis, água, energia entre outras. As despesas fixas totalizarão durante o período de análise um valor de R\$ 71.194,31 sendo 9,12% da receita de vendas. O item que apresenta maior expressão referente às despesas fixas são os salário e encargos que somam o valor de R\$ 17.550,00.

Itens como seguros, alvarás, IPVA e depreciação, são pagos durante o ano, portanto sofreram provisão mensal para a análise do estudo. Sendo que IPVA e depreciação são referentes a dois veículos que são de patrimônio da empresa.

4.6.4 Demonstrativo de resultados

Os demonstrativos do resultado serão expostos em valores referentes ao período de estudo, que neste estudo de caso será de janeiro a março de 2017. Será apresentado neste demonstrativo de resultado todos os valores abordados até o momento. Apresenta também o resultado operacional da empresa, e comparado a lucratividade junto perante a receita bruta de vendas.

O quadro 11 apresenta o demonstrativo da análise.

Quadro 11 – Demonstrativo dos Resultados

Descrição	Janeiro	Fevereiro	Março	Total	AV%
Receita Bruta	R\$ 243.451,00	R\$ 278.985,00	R\$ 258.192,00	R\$ 780.628,00	100%
Deduções	R\$ 44.387,24	R\$ 50.712,25	R\$ 46.832,97	R\$ 141.932,46	18,18%
Simples Nacional	R\$ 44.387,24	R\$ 50.712,25	R\$ 46.832,97	R\$ 141.932,46	18,18%
Receita líquida	R\$ 199.063,76	R\$ 228.272,75	R\$ 211.359,03	R\$ 638.695,54	81,82%
Gastos Variáveis	R\$ 147.872,31	R\$ 168.338,35	R\$ 154.724,32	R\$ 470.934,98	60,33%
Custos Mercadoria Vendida	R\$ 144.226,80	R\$ 163.894,50	R\$ 150.782,40	R\$ 458.903,70	97,45%
Despesas Variáveis	R\$ 3.645,51	R\$ 4.443,85	R\$ 3.941,92	R\$ 12.031,28	2,55%
Comissões	R\$ 2.434,51	R\$ 2.789,85	R\$ 2.581,92	R\$ 7.806,28	64,88%
Embalagens	R\$ 92,00	R\$ 117,00	R\$ 105,00	R\$ 314,00	2,61%
Cartão	R\$ 1.024,00	R\$ 1.352,00	R\$ 1.123,00	R\$ 3.499,00	29,08%
SPC	R\$ 95,00	R\$ 185,00	R\$ 132,00	R\$ 412,00	3,43%
Margem de Contribuição	R\$ 95.578,69	R\$ 110.646,65	R\$ 103.467,68	R\$ 309.693,02	39,67%
MC%	39,26%	39,66%	40,07%		
Gastos Fixos	R\$ 23.753,37	R\$ 23.781,87	R\$ 23.659,07	R\$ 71.194,31	9,12%
Despesas Fixas	R\$ 23.753,37	R\$ 23.781,87	R\$ 23.659,07	R\$ 71.194,31	9,12%
Resultado Operacional	R\$ 71.825,32	R\$ 86.864,78	R\$ 79.808,61	R\$ 238.498,71	30,55%
Lucratividade %	29,50%	31,14%	30,91%	30,55%	

Fonte: Elaborado pelo autor, 2017.

O quadro acima demonstra o resultado da empresa em estudo no período informado, porém é analisado sobre o total da receita das vendas da empresa e não apenas dos produtos informados para estudo. A empresa em estudo apresenta mais de 5 mil itens como mix de produtos, e no período de análise, obteve o valor total de R\$ 780.628,00 como receita bruta de vendas.

Ao analisar a demonstração do resultado é possível verificar que o mês de fevereiro foi o que apresentou melhor receita dentre os meses analisados com total de R\$ 278.985,00 essa variação se da por causa de clientes de porte médio estarem iniciando suas atividades neste período do ano e procuraram a empresa em estudo para renovar seu estoque.

A margem de contribuição teve o total de R\$ 309.693,02 apresentando 39,67% da receita bruta de venda, que após a incidência dos gastos fixos que são de R\$ 71.194,31 totalizarão o resultado operacional de R\$ 238.498,71.

Depois de calculado o resultado operacional pode se concluir que a lucratividade da empresa neste período é de 30,55%, o cálculo da lucratividade é realizado com o resultado operacional perante a receita bruta de vendas.

4.6.5 Ponto de equilíbrio

O ponto de equilíbrio é o indicador que informa o valor que a empresa deve alcançar de comercialização para que não haja lucro ou prejuízo. Foi realizado o cálculo referente ao período de análise do ponto de equilíbrio contábil, financeiro e econômico, sendo que os resultados estão apresentados no quadro a seguir.

Quadro 12 – Ponto de equilíbrio

INDICADORES PONTO DE EQUILÍBRIO	Janeiro	Fevereiro	Março	Total
Contábil R\$	R\$ 60.502,83	R\$ 59.963,72	R\$ 59.038,56	R\$ 179.505,11
Financeiro	R\$ 57.662,79	R\$ 57.152,36	R\$ 56.256,20	R\$ 171.071,34
Econômico	R\$ 136.916,63	R\$ 135.605,87	R\$ 133.900,20	R\$ 406.422,69

Fonte: Elaborado pelo autor, 2017.

O ponto de equilíbrio contábil (PEC) representa o valor que a empresa devera vender para que a margem de contribuição possa cobrir os gastos fixos, que durante o período em análise teve o total de R\$ 179.505,11. Para chegar ao valor do PEC, foi calculado o valor dos gastos fixos dividido pela margem de contribuição.

Referente ao ponto de equilíbrio financeiro (PEF) foi calculado os gastos fixos com exceção da depreciação mais os desembolsos financeiros e divididos pela margem de contribuição, porém deve ser ressaltado que a empresa em estudo não possui valores referentes a desembolso financeiro. Portanto o PEF teve o resultado de R\$ 171.071,34 para o período em análise.

Para se chegar ao ponto de equilíbrio econômico (PEE) são considerados todos os gastos fixos adicionados a uma margem de lucro desejada que neste estudo de caso foi de R\$ 30.000,00 e por fim dividido pela margem de contribuição, chegando a um resultado de R\$ 406.422,69 no período em estudo.

Portanto estas são as análises realizadas referente ao ponto de equilíbrio da empresa em estudo. Após a apresentação do indicador ponto de equilíbrio, serão apresentados a seguir os dados para formação do preço de venda.

4.6.6 Formação do preço de venda

Diante das análises realizadas, e de todos os dados abordados no presente estudo, será elaborado, no entanto a formação do preço de venda. Para elaborar o preço de venda foi utilizado o método *Mark-up*. O Quadro 13 demonstra a formação dos preços para alguns produtos vendidos na empresa em estudo:

Quadro 13 – Formação do preço de venda

FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA							
Produtos	Custo Direto	Despesa Fixa	Impostos	DV	Margem Lucro	TOTAL%	PREÇO VENDA
Aparador Grama 800w	R\$ 128,40	9,12%	18,18%	2,55%	5%	34,86%	R\$ 197,11
Desigripante Óleo 300 ml	R\$ 3,50	9,12%	18,18%	2,55%	5%	34,86%	R\$ 5,37
Fita Isolante 20 m	R\$ 2,20	9,12%	18,18%	2,55%	5%	34,86%	R\$ 3,38
Furadeira 700W	R\$ 175,00	9,12%	18,18%	2,55%	5%	34,86%	R\$ 268,65
Roçadeira Gasolina 26 cc	R\$ 426,00	9,12%	18,18%	2,55%	5%	34,86%	R\$ 653,98
Silicone incolor 280 ml	R\$ 5,20	9,12%	18,18%	2,55%	5%	34,86%	R\$ 7,98

Fonte: Elaborado pelo autor, 2017.

O quadro acima apresenta todos os percentuais aplicados para a formação do preço de venda da empresa em estudo, onde foi utilizado o método *Mark-up*. A empresa em estudo utiliza como margem de lucro o percentual de 5% e os valores aqui apresentados são ou estão bem próximos com realidade do preço de venda que a empresa repassa aos seus clientes.

Além da margem de lucro para se aplicar o método *Mark-up* é necessário aplicar os percentuais de despesa fixa, impostos e despesas variáveis e ainda ter o valor do custo direto. Para melhor entendimento será apresentado a seguir o cálculo

do *Mark-up* para os produtos aqui analisados demonstrando como se alcançar o preço de venda ideal.

Quadro 14 – Demonstração cálculo *Mark-up*

DEMONSTRAÇÃO CÁLCULO MARK-UP		DEMONSTRAÇÃO CÁLCULO MARK-UP		DEMONSTRAÇÃO CÁLCULO MARK-UP	
PRODUTO: Aparador Grama 800w		PRODUTO: Desigripante Óleo 300 ml		PRODUTO: Fita Isolante 20 m	
PREÇO DE CUSTO	R\$ 128,40	PREÇO DE CUSTO	R\$ 3,50	PREÇO DE CUSTO	R\$ 2,20
Percentuais Inc. Sobre Venda		Percentuais Inc. Sobre Venda		Percentuais Inc. Sobre Venda	
Despesa Fixa	9,12%	Despesa Fixa	9,12%	Despesa Fixa	9,12%
Impostos	18,18%	Impostos	18,18%	Impostos	18,18%
Despesas Variáveis	2,55%	Despesas Variáveis	2,55%	Despesas Variáveis	2,55%
Margem de Lucro	5%	Margem de Lucro	5,00%	Margem de Lucro	5,00%
TOTAL %	34,86%	TOTAL %	34,86%	TOTAL %	34,86%
CÁLCULO		CÁLCULO		CÁLCULO	
$100\% - 34,86\% = 65,14$		$100\% - 34,86\% = 65,14$		$100\% - 34,86\% = 65,14$	
$100\% / 65,14 = 1,54$		$100\% / 65,14 = 1,54$		$100\% / 65,14 = 1,54$	
P. VENDA $128,40 \times 1,54 = 197,11$		P. VENDA $3,50 \times 1,54 = 5,37$		P. VENDA $2,20 \times 1,54 = 3,38$	
DEMONSTRAÇÃO CÁLCULO MARK-UP		DEMONSTRAÇÃO CÁLCULO MARK-UP		DEMONSTRAÇÃO CÁLCULO MARK-UP	
PRODUTO: Furadeira 700W		PRODUTO: Roçadeira Gasolina 26 cc		PRODUTO: Silicone incolor 280 ml	
PREÇO DE CUSTO	R\$ 175,00	PREÇO DE CUSTO	R\$ 426,00	PREÇO DE CUSTO	R\$ 5,20
Percentuais Inc. Sobre Venda		Percentuais Inc. Sobre Venda		Percentuais Inc. Sobre Venda	
Despesa Fixa	9,12%	Despesa Fixa	9,12%	Despesa Fixa	9,12%
Impostos	18,18%	Impostos	18,18%	Impostos	18,18%
Despesas Variáveis	2,55%	Despesas Variáveis	2,55%	Despesas Variáveis	2,55%
Margem de Lucro	5,00%	Margem de Lucro	5,00%	Margem de Lucro	5,00%
TOTAL %	34,86%	TOTAL %	34,86%	TOTAL %	34,86%
CÁLCULO		CÁLCULO		CÁLCULO	
$100\% - 34,86\% = 65,14$		$100\% - 34,86\% = 65,14$		$100\% - 34,86\% = 65,14$	
$100\% / 65,14 = 1,54$		$100\% / 65,14 = 1,54$		$100\% / 65,14 = 1,54$	
P. VENDA $175,00 \times 1,54 = 268,65$		P. VENDA $426,00 \times 1,54 = 653,98$		P. VENDA $5,20 \times 1,54 = 7,98$	

Fonte: Elaborado pelo autor, 2017.

Para que uma empresa possa obter preços competitivos com relação a concorrência em seu ramo de atividade, é essencial a elaboração correta do preço de venda. Portanto o método utilizado para fornecer o preço de venda neste estudo de caso pode ser grande instrumento gerencial, e assim auxiliar cada vez mais os gestores a conquistarem seus resultados.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A elaboração correta do preço de venda em uma empresa comercial de ferragens é umas das principais etapas para que a empresa possa manter-se sólida e não sofrer com a concorrência desleal em seu ramo de atividade. Logo, para que a formação do preço de venda seja elaborada de maneira correta é necessária a utilização de instrumentos gerenciais que auxiliam os gestores na tomada de decisão para elaboração do preço ideal.

A contabilidade de custos teve enfoque na elaboração deste estudo. Foi realizada uma breve descrição sobre a história da contabilidade de custos, e demonstrados métodos de custeio que possibilitaram realizar uma proposta de formação do preço de venda de uma empresa comercial de ferragens.

O objetivo geral foi verificar qual o método utilizado para a formação do preço de venda. Para tanto fez-se necessário a aplicação dos objetivos específicos que tem como proposta a verificação de todos os custos e despesas apresentadas na empresa em estudo, calcular os custos envolvidos utilizando o método de custeio direto ou variável, calcular o ponto de equilíbrio e calcular o preço de venda utilizando o *Mark-up*.

Em um primeiro momento no estudo de caso, foram apresentadas as características da empresa como a sua estrutura organizacional, seus fornecedores e clientes, foi descrito também sobre o seu mix de produtos e seu fluxograma operacional.

Após estruturação dos custos e classificação das despesas, foi aplicado o método de custeio variável onde foi obtido as demonstrações do resultado, foi analisado o resultado operacional, margem de segurança, lucratividade entre outros. Com o demonstrativo do resultado pronto, foi verificado que a empresa em estudo apresentou lucro durante o período em análise. Todos estes dados foram retirados da contabilidade e do setor financeiro da empresa em estudo.

Realizada a aplicação do método de custeio variável, foi elaborada a formação do preço de venda alcançando assim um dos objetivos do presente estudo.

Por fim, após apresentado no demonstrativo do resultado todos os percentuais necessários para a formação do preço de venda, foram analisados o ponto de equilíbrio e realizado a formação de preço utilizando o método *Mark-up*.

Com a utilização do método *Mark-up*, conclui-se que a empresa em estudo está utilizando de maneira correta a formação do preço de venda, pois os resultados obtidos no cálculo realizado estão muito próximos aos que a empresa em questão utiliza para venda, o que pode sofrer alteração referente aos preços é a influência da concorrência no mercado varejista.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, F. T.; CASTRO JÚNIOR, L. G.; COSTA, C. H. G. Avaliação da cafeicultura pela abordagem do custeio variável em propriedades nas principais regiões produtoras do Brasil. **Organizações Rurais & Agroindustriais**, v. 14, n. 3, p. 356-366, 2012.
- BOMFIM, Eunir de Amorin; PASSARELLI, João. **Custos e formação de preços**. 4 ed. São Paulo: Thomson, 2006.
- BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos**: aplicação em empresas modernas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Contabilidade e finanças**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- BRUNI, Adriano Leal. **A análise contábil e financeira**. São Paulo: Atlas, 2014.
- CARMO, C. R. S. et al. Métodos quantitativos aplicados à análise de custos em micro e pequenas empresas: um estudo de caso realizado em uma empresa do setor varejista de autopeças. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 7, n. 2, p. 34-48, 2013.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **CPC 16 – Estoques**. 2009. Disponível em: < <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=47> >. Acesso em: 19 maio 2017.
- CORBARI, Ely Célia; MACEDO, Joel de Jesus. **Administração estratégica de custos**. Curitiba: IESBN, 2012.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2011.
- DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico de. **Gestão de custos e formação de preços**: conceitos, modelos e instrumentos: abordagem do capital de giro e da margem de competitividade. São Paulo: atlas, 2006.
- DUTRA, René Gomes. **Custos**: uma abordagem prática. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- FERREIRA, José Antonio Stark. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2016.
- GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1994.
- _____. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. - São Paulo: Atlas, 2008.

IUDÍCIBUS, Sergio de. **Análise de custos: uma abordagem quantitativa**. São Paulo Atlas 2013

LEONE, George Sebastião Guerra. **Dicionário de custos**. São Paulo: Atlas, 2014.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Contabilidade de custos**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos**.3. ed.São Paulo: Pearson Makron Books, 2015.

_____. Evandir. **Custos: análise e gestão**. 2 ed. São Paulo: Pearson Makron Books, 2007.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PARISI, Cláudio; MEGLIORINI, Evandir. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2011.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de. **Auditoria de demonstrações contábeis: testes, casos práticos e exercícios**. São Paulo: Atlas, 2014.

RIBEIRO, João P. **Administração de materiais e logística**. Porto Alegre: Bookman, 2006.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1989.

SÁ, Antônio Lopes de. **Fundamentos da contabilidade geral**. Curitiba: Juruá, 2007.

SANTOS, Joel J. et al. **Análise de custos: remodelando com ênfase para sistema de custeio marginal, relatórios estudos e casos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SANTOS, Joel J. **Contabilidade e análise de custos: modelo contábil, métodos de depreciação, ABC – Custeio Baseado em Atividades, Análise atualizada de encargos sociais sobre salários, custos de tributos sobre compras e vendas**.São Paulo: Atlas, 2011.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; PINHEIRO, Paulo. **Fundamentos de gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 2016.

SCHIER, Carlos Ubiratan da Costa. **Gestão prática de custos**. Curitiba: Juruá, 2004.

SOUZA, Marcos Antônio de; DIEHL, Carlos Alberto. **Gestão de custos:** uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração. São Paulo: Atlas, 2009.

WERNKE, Rodney. **Análise de custos e preço de venda:** ênfase em aplicações e casos nacionais. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. **Gestão de custos no comércio varejista.** Curitiba: Juruá, 2011.